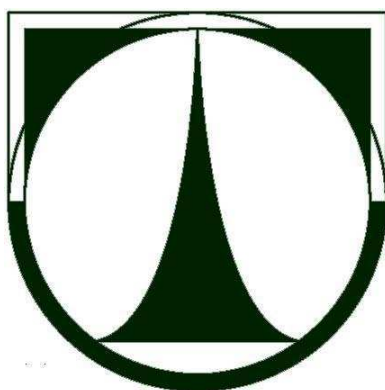


**TECHNICKÁ UNIVERZITA V LIBERCI**  
**Ekonomická fakulta**



**DIPLOMOVÁ PRÁCE**

**2011**

**Bc. Simona Nixbauerová**

**Technická univerzita v Liberci**  
**Ekonomická fakulta**

Studijní program: **N 6208 Ekonomika a management**  
Studijní obor: **Podniková ekonomika**

**Odlišnosti řízení nákladů v rovině finančního a manažerského účetnictví**

**Differences of Cost Management in Section of Financial and Managerial Accounting**

DP – EF – KFÚ – 2011 45

Bc. Simona Nixbauerová

Vedoucí práce: Ing. Radana Hojná, Ph.D., katedra financí a účetnictví  
Konzultant: Ing. Martina Podzimková, ekonomka, M-COM LAN solution, s.r.o.

Počet stran: 68

Počet příloh: 1

Datum odevzdání 6.5.2011

## **Prohlášení**

Byla jsem seznámena s tím, že na moji diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, zejména § 60 – školní dílo.

Beru na vědomí, že Technická univerzita v Liberci (TUL) nezasahuje do mých autorských práv užitím mé diplomové práce pro vnitřní potřebu TUL.

Užiji-li diplomovou práci nebo poskytnu-li licenci k jejímu využití, jsem si vědoma povinnosti informovat o této skutečnosti TUL; v tomto případě má TUL právo ode mne požadovat úhradu nákladů, které vynaložila na vytvoření díla, až do jejich skutečné výše.

Diplomovou práci jsem vypracovala samostatně s použitím uvedené literatury a na základě konzultací s vedoucím diplomové práce a konzultantem.

V Liberci .....

.....  
podpis

## **Anotace**

Tato diplomová práce se zabývá řízením nákladů při využití manažerského účetnictví ve vybraných nákladových střediscích společnosti Autocentrum Boura spol. s r.o. Je řešena problematika současného řízení nákladů a jejich vývoje v letech 2009 a 2010. V teoretické části jsou charakterizovány rozdíly v pojetí nákladů ve finančním a v manažerském účetnictví, vymezeny možnosti vnitropodnikového účtování, kalkulace a především náklady – jejich členění a možnosti řízení. V diplomové práci jsou analyzovány údaje za rok 2010 jednak v jednotlivých nákladových střediscích, tak i za společnost jako celek a zároveň je doporučen návrh na zlepšení řízení nákladů a jejich kontroly pomocí kalkulací, což povede ke zvyšování hospodárnosti a dosahování efektivnosti podnikatelské činnosti společnosti.

## **Klíčová slova**

Hospodárnost, kalkulace, manažerské účetnictví, rentabilita, řízení nákladů.

## **Annotation**

The thesis deals with the cost management in selected cost centres of company Autocentrum Boura Ltd in the form of managerial accounting. There are solved problems of current cost management and their trend in years 2009 and 2010. Differences in understanding of costs in financial and managerial accounting are described in the theoretical part. Possibilities of internal accounting, calculation and especially costs are also described with their articulation and possibilities of their monitoring. In this thesis, the year 2010 is analyzed for the each cost centre and also for the whole company, subsequently there is recommended how to improve the cost management. The costs control and cost monitoring by the calculation and indicators of efficiency are recommended too.

## **Key Words**

Calculation, cost management, economy, managerial accounting, profitability.

## Obsah:

<b>Seznam obrázků.....</b>	<b>10</b>
<b>Seznam tabulek .....</b>	<b>11</b>
<b>Seznam použitých zkratk a symbolů.....</b>	<b>12</b>
<b>Úvod .....</b>	<b>13</b>
<b>1 Teoretická část .....</b>	<b>15</b>
1.1 Finanční účetnictví .....	16
1.2 Manažerské účetnictví .....	17
1.2.1 Možnosti organizace vnitropodnikového účtování.....	19
1.3 Duální vztah finančního a manažerského účetnictví .....	21
1.4 Náklady.....	22
1.4.1 Pojetí nákladů .....	24
1.5 Členění nákladů.....	25
1.5.1 Druhové členění nákladů .....	26
1.5.2 Účelové členění nákladů.....	27
1.5.3 Kalkulační členění nákladů .....	28
1.5.4 Členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik .....	29
1.5.5 Členění nákladů podle závislosti na změnách objemu produkce .....	29
1.5.6 Členění nákladů z hlediska potřeb rozhodování.....	34
1.6 Kalkulace .....	35
1.6.1 Dělení kalkulací podle časového hlediska.....	35
1.6.2 Metody kalkulace .....	36
<b>2 Charakteristika vybrané společnosti .....</b>	<b>39</b>
2.1 Historický vývoj společnosti .....	39
2.2 Podnikatelská činnost a další aktivity .....	40
2.3 Organizační struktura .....	42
2.3.1 Hospodářská (nákladová) střediska .....	43
<b>3 Praktická část.....</b>	<b>47</b>
3.1 Středisko autosalon .....	47
3.1.1 Plán prodeje automobilů pro rok 2010 .....	48
3.1.2 Prodej automobilů za rok 2010.....	48
3.1.3 Výpočet ukazatele efektivnosti.....	52

3.1.4 Zhodnocení roku 2010.....	53
3.2 <i>Středisko servis</i> .....	56
3.2.1 Kalkulace pro rok 2010 .....	56
3.2.2 Hospodárnost .....	59
3.2.3 Výpočet ukazatele efektivnosti.....	59
3.2.4 Zhodnocení roku 2010.....	60
3.3 <i>Celkové zhodnocení hospodaření společnosti Autocentrum Boura spol. s r.o. v roce 2010</i> .....	64
3.3.1 Porovnání sledovaných středisek .....	64
3.3.2 Zhodnocení společnosti jako celek.....	66
3.3.3 Doporučený návrh na změnu pro další roky.....	68
<b>Závěr</b> .....	<b>70</b>
<b>Seznam literatury</b> .....	<b>72</b>
<b>Seznam příloh</b> .....	<b>73</b>

## Seznam obrázků

Obrázek 1: Účtování prvotních nákladů a výnosů.....	20
Obrázek 2: Účtování druhotných nákladů a výnosů.....	20
Obrázek 3: Vnitropodnikový okruh – prvotní náklady a výnosy .....	21
Obrázek 4: Vnitropodnikový okruh – druhotné náklady a výnosy .....	21
Obrázek 5: Průběh krátkodobých celkových nákladů, variabilních a fixních nákladů .....	30
Obrázek 6: Fixní náklady využité a nevyužité .....	31
Obrázek 7: Typy variabilních nákladů .....	32
Obrázek 8: Bod zvratu .....	34
Obrázek 9: Kalkulační systém.....	36
Obrázek 10: Metody kalkulace.....	37
Obrázek 11: Celkový areál společnosti Autocentrum Boura spol. s r.o.....	40
Obrázek 12: Organizační schéma společnosti Autocentrum Boura spol. s r.o.....	43
Obrázek 13: Struktura počtu prodaných automobilů za rok 2010.....	50
Obrázek 14: Graf prodaných automobilů v jednotlivých měsících roku 2010.....	51
Obrázek 15: Porovnání prodeje automobilů v letech 2009 a 2010.....	51
Obrázek 16: Vývoj celkových nákladů a výnosů střediska autosalon od 1.1. ke konci jednotlivých čtvrtletí roku 2010 .....	56
Obrázek 17: Vývoj celkových nákladů a výnosů střediska servis od 1.1. ke konci jednotlivých čtvrtletí roku 2010 .....	64



## Seznam tabulek

Tabulka 1: Obsah nákladového a manažerského účetnictví.....	19
Tabulka 2: Souhrn základních rozdílů v manažerském a finančním účetnictví.....	22
Tabulka 3: Plán prodeje automobilů pro rok 2010 .....	48
Tabulka 4: Porovnání plánu prodeje a skutečně prodaných automobilů v roce 2010.....	49
Tabulka 5: Rozpočet nákladů a výnosů střediska autosalon v letech 2009 a 2010 .....	53
Tabulka 6: Rozpočet nákladů střediska autosalon v I. a II. čtvrtletí roku 2010 .....	54
Tabulka 7: Rozpočet nákladů střediska autosalon ve III. a IV. čtvrtletí roku 2010 .....	55
Tabulka 8: Výchozí operativní kalkulace opravy 1 automobilu .....	57
Tabulka 9: Plánová kalkulace pro rok 2010 .....	57
Tabulka 10: Výsledná kalkulace pro rok 2010 .....	58
Tabulka 11: Porovnání celkových přímých nákladů v letech 2009 a 2010.....	58
Tabulka 12: Rozpočet nákladů a výnosů střediska servis v letech 2009 a 2010 .....	61
Tabulka 13: Rozpočet nákladů střediska servis v I. a II. čtvrtletí roku 2010 .....	62
Tabulka 14: Rozpočet nákladů střediska servis ve III. a IV. čtvrtletí roku 2010 .....	63
Tabulka 15: Porovnání rentability tržeb mezi středisky pro rok 2009 a 2010 .....	65
Tabulka 16: Souhrn výsledků hospodaření středisek za rok 2009 a 2010.....	65
Tabulka 17: Porovnání výsledku hospodaření a rentabilit roku 2009 s rokem 2010 .....	68

## Seznam použitých zkratk a symbolů

BZ	Bod zvratu
CN	Celkové náklady
CV	Celkové příjmy
EBIT	Zisk před zdaněním a úroky
EVA	Ekonomická přidaná hodnota
FN	Fixní náklady
FÚ	Finanční účetnictví
GAAP	Mezinárodně uznávané účetní zásady
IFRS	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví
KZ	Konečný zůstatek
MN	Mezní náklady
$n_j$	Průměrné náklady
Q	Množství
P	Jednotková cena
ROA	Rentabilita (výnosnost) aktiv
ROE	Rentabilita vlastního kapitálu
ROS	Rentabilita tržeb
$v_j$	Průměrné variabilní náklady
VN	Variabilní náklady
$\emptyset$	Průměr
$\Delta$	Změna

## Úvod

Využívání manažerského účetnictví je v podniku nedílnou součástí vnitropodnikového řízení, jelikož pomáhá manažerům působit na ekonomickou stránku podnikových činností. Manažerské účetnictví je stále trochu podceňované a ne všechny společnosti ho používají, ačkoliv manažerské účetnictví má v České republice dlouholetou tradici. Dle využívání manažerského účetnictví je možné rozdělit všechny společnosti do tří skupin. První skupinou jsou podniky, které manažerské účetnictví vůbec nepoužívají, jedná se především o menší společnosti, kde není vyvíjen tlak na využívání manažerského účetnictví téměř žádný či jen velmi malý. Druhou skupinu tvoří podniky, které tento dobrovolný nástroj využívají jen zčásti a nezískávají tudíž veškeré výhody, které přináší. Teprve v době krize ho začala většina z podniků „druhé skupiny“ využívat více a získávat všechny přínosy, které toto účetnictví poskytuje. Do třetí skupiny patří společnosti, které manažerské účetnictví používají dlouhodobě a soustavně. Jedná se především o větší a velké české či mezinárodní společnosti a korporace. Tyto společnosti zároveň získávají konkurenční výhodu v podobě efektivního řízení finanční stránky podniku. Manažerské účetnictví není jen dominantou výrobních podniků, ale je postupně zaváděno i ve společnostech poskytujících služby, např. ve zdravotnických zařízeních, školách, v neziskových organizacích, kde je nutné řídit a hlavně efektivně snižovat náklady.

Tato diplomová práce se zabývá analýzou rozdílů řízení nákladů ve finančním a manažerském účetnictví. Ve finančním účetnictví se zaznamenává celková výše nákladů za sledované období, popř. dochází ke snížení absolutního množství nákladů omezením určité činnosti. V manažerském účetnictví lze řídit náklady pomocí kalkulací, rozpočtů a technicko-hospodářských norem účinnějším způsobem. V této práci je zaměřena pozornost především na řízení nákladů v manažerském účetnictví při využití kalkulací a technicko-hospodářských norem. Rozpočty jsou zmíněny jen okrajově, jelikož je to velmi široké téma, které si zaslouží samostatnou pozornost v jiné diplomové práci.

Nejdůležitější literární tituly, které sloužily i pro zpracování této diplomové práce jsou od autorů B. Krále a kolektivu – „*Manažerské účetnictví*“ a od paní prof. Fibírové s kolektivem – „*Nákladové a manažerské účetnictví*“. Tyto dvě knihy se velmi prolínají jak obsahem, tak i přístupem k chápání a užívání manažerského účetnictví. Autoři Fibírová, Šoljaková a Wagner se podíleli určitými kapitolami i na zpracování knihy prof. Krále, který je zároveň uveden v knize těchto tří autorů jako odborný recenzista. Další titul, který

rozebírá pohled na manažerské účetnictví a jeho praktické využití je od Ing. Hradeckého a kolektivu „*Manažerské účetnictví*“, avšak i v této knize je mnoho odkazů a citací z díla prof. Krále. Úplně odlišná kniha, která vyšla již v 90. letech 20. století je od prof. Schrolla a jeho kolektivu – „*Kontrola nákladů a kalkulace v průmyslu*“. Tato kniha obsahuje cenné informace a postřehy, které není možné v novějších titulech nalézt. Článků v časopisech na toto téma také moc nevychází. Pravděpodobně potenciální autoři nejspíše mají pocit, že se nic nového či zajímavého v manažerském účetnictví do této doby neobjevilo.

Cílem této práce bylo provést analýzu a zhodnotit současný stav řízení nákladů ve vybraných nákladových střediscích společnosti. Analýza řízení nákladů byla provedena sestavením výchozí předběžné a výsledné kalkulace a jejich vzájemným porovnáním, zjištěním hospodárnosti a sledováním ukazatelů efektivnosti v letech 2009 a 2010.

Diplomová práce je rozdělena do tří hlavních kapitol. První kapitola se věnuje teoretickým aspektům v řízení nákladů. Dále je v této kapitole analyzováno rozdílné chápání nákladů ve finančním a v manažerském účetnictví a možnosti vnitropodnikového účtování. Ve druhé kapitole je charakterizována společnost, která byla vybrána. Jsou zde představeny veškeré podnikatelské aktivity společnosti, její organizační struktura a stručný popis činnosti jednotlivých nákladových středisek, které v ní působí. Třetí kapitola je zaměřena na praktické zhodnocení řízení nákladů ve vybraných střediscích. Ve střediscích byla provedena analýza řízení nákladů a porovnání výsledných hodnot roku 2010 s předcházejícím rokem. Na závěr této kapitoly je provedeno zhodnocení řízení nákladů pomocí ukazatelů efektivnosti za společnost jako celek a zároveň je podán návrh na zkvalitnění řízení nákladů a jejich kontroly.

## 1 Teoretická část

Vnitropodnikové účetnictví se začalo vyvíjet od průmyslové revoluce v průběhu 19. století ve vyspělých evropských zemích a v USA. V té době byl hlavní požadavek kladen na informace o nákladech produktů, které byly vyráběny. Převážně se jednalo o náklady přímé. Náklady byly důležité hlavně pro stanovení ceny. Tímto byl dán podklad pro vznik jednoduchého nákladového účetnictví. V průběhu 20. století byl zaznamenán pokles podílu přímých nákladů v celkových nákladech a postupně začaly převažovat náklady režijní. Členění nákladů na přímé a nepřímé se stalo nevyhovující a bylo tedy potřeba začít náklady a výnosy členit mezi jednotlivá střediska. Od druhé poloviny dvacátého století byly předvýrobní náklady vnímány jako náklady strategické. Více důrazu bylo kladeno na rozpočetnictví a předběžné kalkulace. Začala růst úloha trhu. Bylo potřeba nejen produkty vyrobit, ale zároveň je i prodat. Tato doba byla dobou automatizace a robotizace, což zapříčinilo další růst režijních nákladů (převážně jejich fixní složky). Režijní propočty té doby nebyly dostačující ke správnému zobrazení vlastních nákladů, proto byly rozpracovány nové kalkulační metody. (Goltschová, 2010)

V dnešní globalizované době je manažerské účetnictví hojně využíváno ve všech sektorech ekonomiky. Stále důležitější se stávají informace převzaté z finančního účetnictví pro finanční, manažerské i marketingové rozhodování o budoucím vývoji a rozvoji podniku. Roste váha manažerských informací pro strategické a alternativní rozhodování. V manažerském řízení stoupá význam psychologických a dalších nefinančních, nekvantifikovatelných aspektů. (Goltschová, 2010)

Aby mohl podnik náležitě plnit všechny své funkce, potřebuje dostatek kvalitních informací. Tyto informace poskytují účetní subsystémy jako finanční a manažerské účetnictví. Finanční účetnictví je běžné účetnictví, které podnik používá a je upraveno zákonem o účetnictví. Finanční účetnictví má několik funkcí. Uchovává informace a podává tyto informace uživatelům. Dále je důkazním prostředkem při vedení sporů mezi věřitelem a dlužníkem. Slouží jako prostředek ochrany a správy majetku. Je základnou pro vyměření daňových povinností. Jeho nejdůležitější funkcí je poskytování ekonomických informací pro podnikové rozhodovací procesy (Kovanicová, 2008). Existují zásady tvořící teoretický základ účetnictví, podle kterých by se měl každý podnik používající finanční účetnictví řídit. Naopak používání manažerského účetnictví není v podniku povinné, jeho výstupy se nemusí nikde zveřejňovat. Nemá závazné předpisy, které by stanovoval zákon.

Hlavní úkol manažerského účetnictví spočívá ve zpracování interních informací takovým způsobem, který umožní vedoucím pracovníkům se co nejlépe rozhodovat při řízení podnikatelské činnosti. Podnik, který vede manažerské účetnictví, má možnost se rozhodnout, jakým způsobem bude vnitropodnikově účtovat. Zda si vybere tzv. jednookruhový, dvouokruhový nebo kombinovaný způsob. S řízením nákladů jsou neodmyslitelně spojeny kalkulace. Kalkulace představují velice důležitý nástroj vyčíslení nákladů na veškerou produkci. Bývají používány též pro stanovení ceny prodávané produkce.

### **1.1 Finanční účetnictví**

*„Finanční účetnictví lze definovat jako uspořádaný systém informací, který v peněžním vyjádření zobrazuje podnikatelský proces“* (Fibírová et al., 2007, s. 14). Finanční účetnictví (dále jen FÚ) je systém pravidel, která umožňují hodnotově zachytit aktivity podniku a ekonomickou situaci, která právě z těchto aktivit vyplývá. Podává tedy informace jak o finanční situaci podniku, tak o výsledku hospodaření za dané časové období a také o finančním řízení podniku. Díky FÚ lze sledovat vývoj stability podniku v čase. FÚ je dáno zákonem o účetnictví. Je to zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Tento zákon definuje, kdo musí FÚ vést, účetní období, účetní doklady jako průkazné záznamy, ověřování účetní závěrky auditorem, výroční zprávy, způsoby zveřejňování, atd. Účetnictví se také řídí mezinárodně uznávanými zásadami GAAP, které nemají závaznou platnost, jsou to pouze doporučení. GAAP je soubor konvencí, pravidel, postupů metodických zásad různého stupně závažnosti.

Předmětem finančního účetnictví je podávat věrný a poctivý obraz o skutečnosti v podniku. Účetní jednotka účtuje o stavu a pohybu majetku, závazků, dalších aktiv a pasiv, také o nákladech a výnosech a samozřejmě o výsledku hospodaření podniku (Zákon o účetnictví, 1991). Informace, které podává finanční účetnictví, by měly být aktuální, úplné, relevantní, průkazné, spolehlivé, srovnatelné a srozumitelné. Účty, na kterých se zobrazují hospodářské operace, lze rozdělit na účty rozvahové, výsledkové a závěrkové. Rozvahové účty jsou dále děleny na účty aktiv a pasiv. Za výsledkové účty se považují účty nákladů a výnosů. Závěrkové účty jsou počáteční účet rozvažný, konečný účet rozvažný a účet zisku a ztráty. Existují i tzv. podrozvahové účty. Slouží na

zaznamenávání takových skutečností, o kterých se neúčtuje v deníku, hlavní knize nebo v knihách analytických účtů, avšak znalost skutečností je podstatná pro posouzení majetkoprávní situace dané účetní jednotky a jejích ekonomických zdrojů.

Účetní informace jsou určeny pro interní uživatele, jako jsou např. vedoucí pracovníci a manažeři, ale také pro externí uživatele. Za externí uživatele účetních informací jsou považováni vlastníci podniku, investoři, obchodní dodavatelé, obchodní věřitelé, zaměstnanci daného podniku, odběratelé, vláda a vládní orgány, potenciální investoři a samozřejmě veřejnost a konkurence.

Základních zásad tvořících teoretický základ účetnictví je třináct:

- zásada účetní jednotky,
- předpoklad doby trvání účetní jednotky v dohledné budoucnosti,
- zásada periodicity zjišťování výsledku hospodaření a finanční situace účetní jednotky,
- zásada objektivit účetních informací,
- zásada oceňování v historických cenách,
- zásada stálé kupní síly peněžní jednotky,
- zásada vymezení okamžiku realizace,
- zásada konzistence mezi účetními obdobími,
- zásada opatrnosti,
- zásada aktuálnosti,
- závažnost účetních informací,
- zásada přiřazování nákladů výnosům,
- zásada věrného a poctivého zobrazení.

## **1.2 Manažerské účetnictví**

Manažerské účetnictví představuje společensko-vědní disciplínu, která zobrazuje, modeluje a zkoumá ekonomickou realitu uvnitř podniku. Další definici, kterou uvádí Fibírová, Šoljaková a Wagner ve své knize je tato: „*Manažerské účetnictví je proces identifikace, měření a předávání ekonomických informací s cílem umožnit kvalifikované posouzení a rozhodování uživatelů těchto informací*“ (Fibírová et al., 2007, s. 26). Jak bylo napsáno výše, manažerské účetnictví není v podniku povinné, výstupy se nemusí nikde

zveřejňovat, než se závaznými předpisy, které by stanovoval zákon. V dnešní podobě manažerské účetnictví spojuje činnosti nákladového účetnictví, rozpočetnictví a kalkulací v jeden celek (Hradecký et al., 2008).

Manažerské účetnictví poskytuje veškeré informace pro vnitřní řízení podnikatelského procesu, pro rozhodování managementu o budoucích variantách vývoje firmy. Tyto údaje informují o struktuře podnikových nákladů, o výkonech a o činnosti vnitropodnikových útvarů. Informace důležité pro rozhodování managementu mohou být získány z různých informačních zdrojů, nejen z finančního účetnictví, ale i z různých studií, z manažerského informačního systému a z dalších. Uživatelé těchto informací jsou výhradně manažeři firem a vedení podniku. Výstupem manažerského účetnictví mohou být různé sestavy, vnitropodnikové výkazy, přehledy, směrnice, které jsou podkladem pro vedení podniku na různých úrovních.

Ve vnitropodnikovém účetnictví lze rozlišit dva subsystémy využívající interní informace pro následující účely:

- účetní informace jsou určeny pro řízení podnikatelského procesu, který se označuje jako **nákladové účetnictví**,
- účetní informace potřebné pro rozhodování o variantách budoucího vývoje podnikatelského procesu nazývaný **manažerské účetnictví** (Fibířová et al., 2007).

Nákladové účetnictví je z historického hlediska starší než účetnictví manažerské. Nákladové účetnictví je využíváno k běžnému řízení podnikatelského procesu. Informuje o veškerém dění v podniku v podmínkách, které jsou už předem nastavené a nebudou se v krátkém časovém horizontu měnit. V nákladovém účetnictví bývají používány stejné prvky jako ve finančním účetnictví. Mezi tyto prvky patří např. soustava účtů, metody ocenění, podvojnost, souvztažnost zobrazení hospodářských operací, apod. Stručný obsah nákladového a manažerského účetnictví je zobrazen v Tabulce 1 na straně 19.

Hlavní role manažerského účetnictví spočívá ve zjišťování, evidenci, třídění, analýze a prezentaci informací takovým způsobem, který umožní řídicím pracovníkům cílevědomě ovládat podnikatelskou činnost (Fibířová et al., 2007, s. 25). Převážně to jsou informace o nákladech, které jsou základem pro cenovou tvorbu. Dalším úkolem manažerského účetnictví je poskytovat informace o činnosti jednotlivých vnitropodnikových útvarů a také informace pro finanční účetnictví.



**Tabulka 1: Obsah nákladového a manažerského účetnictví**

<b>Manažerské účetnictví</b>	
<b><u>Nákladové účetnictví</u></b>	<b><u>Manažerské účetnictví</u></b>
<i>Informace pro operativní řízení v návaznosti na taktické řízení</i>	<i>Informace pro variantní rozhodování</i>
<i>Informace pro řízení po linii útvarů, výkonů a procesů</i>	<i>Informace pro vrcholové řízení a rozhodování</i>
<i>Řízení hospodárnosti</i>	<i>Řízení účinnosti a efektivnosti</i>
<i>Rozpočtová výsledovka, rozvaha, cash flow</i>	
<i>Vztah podnikového rozpočtu, vnitropodnikových rozpočtů, středisek, kalkulačního systému, vnitropodnikových cen</i>	<i>Podnikové střednědobé a dlouhodobé rozpočty</i>

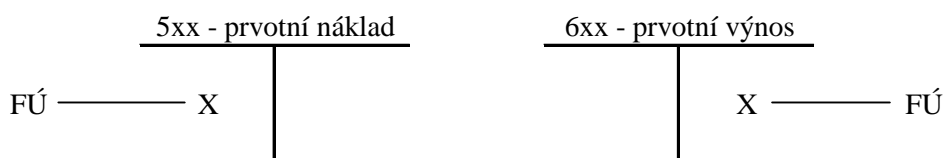
Zdroj: FIBÍROVÁ, J; ŠOLJAKOVÁ, L.; WAGNER, J. 2007. *Nákladové a manažerské účetnictví*, s. 29.

### 1.2.1 Možnosti organizace vnitropodnikového účtování

Podnik si sám může vybrat, zda bude vnitropodnikové účetnictví vést tzv. jednookruhovým či dvouokruhovým způsobem, nebo použije kombinace jednookruhového a dvouokruhového způsobu.

**Jednookruhový způsob** se používá spíše tam, kde není velký počet vnitropodnikových středisek. Převážně ho aplikují malé podniky. Účtování v podniku se provádí pouze v jednom účetním okruhu na analytických účtech příslušných syntetických účtů finančního účetnictví pro jednotlivá střediska podniku. Zde se účtuje i na účtech, které nejsou ve finančním účetnictví používány, mohou to být účty 599 a 699. Tyto účty slouží pro zobrazení vnitropodnikových nákladů a výnosů mezi jednotlivými středisky. Účtuje se tedy o tzv. druhotných nákladech (číslo účtu 599) a druhotných výnosech (účet 699), které je rovněž nutno vzít v úvahu při zjištění vnitropodnikového výsledku hospodaření jednotlivých středisek. Druhotné náklady a výnosy se též nazývají mezistřediskové náklady a výnosy. Tyto náklady a výnosy vznikají při mezistřediskové kooperaci, kdy jedno středisko předává druhému středisku svou službu či výkon. Předávající středisko realizuje vnitropodnikový výnos a přejímající útvar vnitropodnikový náklad. Schéma účtování prvotních a druhotných nákladů a výnosů na vnitropodnikových útvarech lze vidět na Obrázcích 1 a 2. Při odlišném zobrazení účetních informací ve finančním a nákladovém účetnictví se využívají účty rozdílů (Fibírová et al., 2007). Účty rozdílů

poskytují důležité informace pro vrcholové vedení podniku a zároveň zvyšují informovanost top managementu (Fibířová et al., 2007). Používají se v případech rozdílného zobrazení hospodářských operací v okruhu finančním a vnitropodnikovém.



**Obrázek 1: Účtování prvotních nákladů a výnosů**

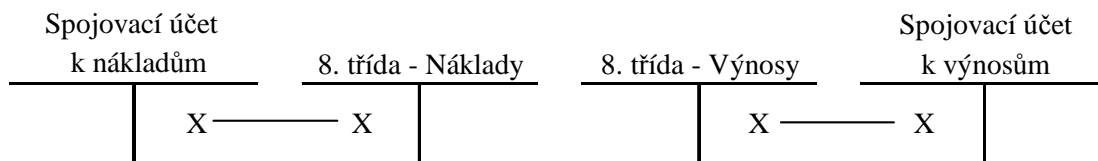
Zdroj: vlastní



**Obrázek 2: Účtování druhotných nákladů a výnosů**

Zdroj: vlastní

**Dvouokruhový způsob** účtování je sice pracnější, ale přehlednější a srozumitelnější než způsob jednookruhový. Dvouokruhový způsob využívají spíše větší podniky a nebo ty podniky, které mají větší množství vnitropodnikových útvarů. Tento způsob účtování spočívá ve vytvoření dvou relativně samostatných okruhů účtování, které jsou propojeny spojovacími účty. Spojovací účty slouží ke kontrole správnosti zaúčtování účetních operací v obou účetních okruzích. Smyslem účtování je rozúčtovat všechny operace podniku na jednotlivé útvary, aby bylo možné určit, kde jednotlivé náklady vznikly a jaký vliv mají zaúčtované účetní případy na výsledek hospodaření jednotlivých středisek. Prvotní náklady a výnosy podniku se účtují v okruhu finančním a zároveň i v okruhu vnitropodnikovém. Ve vnitropodnikovém okruhu se náklady a výnosy sledují za každé středisko samostatně. Tyto náklady a výnosy se účtují na účtech 8. a 9. třídy. Možnosti, jak účtovat prvotní a druhotné náklady a výnosy, jsou zobrazeny na Obrázcích 3 a 4 na straně 21. I zde se využívají účty rozdílů, když je zobrazení hospodářských transakcí v obou okruzích odlišné. Jsou důležité pro vrcholové vedení podniku, které díky tomu může včas zareagovat na změny a přijmout vhodné a včasné opatření. Při tomto způsobu účtování se evidují jak náklady prvotní, tak i náklady druhotné.



**Obrázek 3: Vnitropodnikový okruh – prvotní náklady a výnosy**

Zdroj: vlastní



**Obrázek 4: Vnitropodnikový okruh – druhotné náklady a výnosy**

Zdroj: vlastní

### **1.3 Duální vztah finančního a manažerského účetnictví**

Finanční a manažerské účetnictví se obsahově liší. Jeden z rozdílů lze nalézt ve vymezení aktiv a pasiv. Jedná se o taková aktiva a pasiva, která se v rozvaze finančního účetnictví nevykazují, jako například majetek pořizovaný formou finančního leasingu, závazky z titulu leasingových splátek, změna materiálu na skladě. V manažerském účetnictví lze použít větší množství oceňovacích principů a konkrétních způsobů oceňování. Zde se ale spíše a častěji používá oceňování na úrovni předem stanovených veličin, na úrovni reprodukčních cen a na úrovni oportunitních nákladů a výnosů než oceňování na bázi historických cen, tak jak se to uvádí ve finančním účetnictví. (Král et al., 2006) Další rozdíly mezi finančním a manažerským účetnictvím jsou uvedeny v následující tabulce (viz Tabulka 2 na straně 22).

**Tabulka 2: Souhrn základních rozdílů v manažerském a finančním účetnictví**

<b><i>Hledisko</i></b>	<b><i>Finanční účetnictví</i></b>	<b><i>Manažerské účetnictví</i></b>
<b>Časová orientace</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>informace týkající se minulosti</li> <li>časový interval je dlouhodobý</li> <li>informace pravidelně vydávány</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>informace týkající se minulosti, současnosti i budoucnosti</li> <li>časový interval je variabilní, spíše krátkodobější povahy</li> <li>informace vydávány nepravidelně, dle potřeby</li> </ul>
<b>Charakter účetních informací</b>	<i>pro externí uživatele</i>	<i>pro interní uživatele</i>
<b>Určení účetních informací</b>	<i>informace souhrnné za celý podnik, nejsou podrobné, jsou veřejně přístupné</i>	<i>informace zobrazující realitu uvnitř daného podniku, jsou podrobnější, mají důvěrný charakter</i>
<b>Úprava informací</b>	<i>informace dány po formální stránce státem (účetní výkazy)</i>	<i>informace nejsou legislativně regulovány (vnitropodnikové směrnice, interní zprávy, normy,...)</i>
<b>Rozsah poskytovaných informací</b>	<i>syntetické informace za celý podnik</i>	<i>analytické informace za jednotlivé útvary, druhy výroků, jednotlivé procesy, ...</i>
<b>Jednotky</b>	<i>informace výhradně v hodnotovém vyjádření (v Kč)</i>	<i>informace v hodnotovém vyjádření i v naturálních jednotkách</i>
<b>Intervaly</b>	<i>účetní období</i>	<i>libovolné, dle potřeby</i>
<b>Stupeň spolehlivosti</b>	<i>relativně vysoký</i>	<i>nižší</i>

Zdroj: vlastní

Nejdůležitějším rysem odlišnosti manažerského účetnictví od finančního je obsah, struktura a podrobnost poskytovaných informací o vnitřní struktuře podniku a jeho členění, zejména pokud jde o informace o nákladech a výnosech (Král et al., 2006).

## **1.4 Náklady**

Náklady ve finančním a manažerském účetnictví se vymezují odlišným způsobem. Vyplývá to z různé potřeby informací o nákladech pro řízení podniku.

Náklady ve finančním účetnictví definuje Koncepční rámec IFRS následovně: „Náklady jsou snížením ekonomického prospěchu, k němuž došlo za účetní období, které se projevilo úbytkem nebo snížením užitečnosti aktiv nebo zvýšením závazků a které vedlo ke snížení vlastního kapitálu jiným způsobem, než rozdělením kapitálu vlastníkům“ (Hradecký et al., 2008, s. 72). Náklady vyjadřují skutečně spotřebované a peněžně vyjádřené ekonomické zdroje podniku. Charakteristické pro náklady ve finančním účetnictví je značná volnost vazby mezi zobrazenými náklady k předmětu činnosti podniku. (Fibířová et al., 2007)

Náklady ve finančním účetnictví nemusí mít účelový vztah k výstupu, tak jak to vyžaduje manažerské účetnictví.

V manažerském účetnictví jsou náklady definovány jako hodnotově vyjádřené a účelně vynaložené ekonomické zdroje podniku, které účelově souvisí s jeho ekonomickou činností (Král et al., 2006). Je možné také říci, že náklady představují každou spotřebu vstupů, která je vynakládána účelně a účelově.

Důležité v této souvislosti je vysvětlení pojmů účelnost a účelovost. *Účelnost* znamená, že náklad je vynakládán smysluplně, racionálně a přiměřeně k výsledku dané činnosti. Náklad není vynakládán zbytečně, aniž by nepřinesl nějaký prospěch. *Účelový charakter* vyjadřuje skutečnost, že smyslem vynaložení ekonomických zdrojů je jejich zhodnocení při výrobě konkrétního výstupu (Fibířová et al., 2007). Náklady musí být vždy vynakládány za konkrétním účelem a mají těsný vztah k výkonům podniku.

S problematikou řízení nákladů souvisí rovněž pojmy hospodárnost nákladů, ekonomická efektivnost a ekonomická účinnost.

**Hospodárnost** vyjadřuje průběh nákladů, kdy se podnik snaží s co nejmenším vynaložením vstupů vyprodukovat co nejvíce výstupů. Vyjadřuje tedy racionální průběh nákladů. Hospodárnost je kvalitativní i kvantifikovatelná veličina, která se zaměřuje na úroveň nákladů. Zároveň není stabilní veličinou, ale mění se se změnami podmínek průběhu výrobního procesu (Schroll et al., 1990). Kritériem hospodárnosti jsou průměrné náklady (dále jen  $n_j$ ) na naturální jednotku výkonu (Fibířová et al., 2007). Problematika hospodárnosti souvisí s účelností, úsporností a účinností spotřebovávaných vstupů. Úspornost a účinnost jsou formy hospodárnosti. *Účelnost* znamená, že náklady jsou vynaloženy smysluplně, jak již bylo uvedeno výše. *Úspornost* vede k absolutnímu snížení nákladů. Úspornost šetří náklady tím, že se snižují vynakládané vstupy, ale vyrábí se stejné množství produkce. *Účinnost* představuje relativní snížení nákladů, to znamená, že celkové náklady bývají stejně vysoké, ale vyrábí se větší množství produkce. Důsledkem úspornosti a účinnosti dochází ke snížení průměrných nákladů na výrobek.

Vrcholové kritérium hodnocení činnosti podniku představuje **ekonomická efektivnost**. Rozumí se tím schopnost podniku zhodnotit zdroje vložené do podnikání (Král et al., 2006). Efektivnost prostupuje procesem podnikatelské činnosti jako celkem (Schroll et al., 1990). Výsledek hospodaření (zisk nebo ztráta) je považován za absolutní ukazatel efektivnosti, ovšem lepší vypovídací hodnotu o úrovni efektivnosti podniku mají poměrové

ukazatele než samotný zisk. Efektivnost ukazuje, jaké je zhodnocení konkrétního vstupu při vzniku výstupu. Obecný výpočet poměrových ukazatelů uvádí vzorec (1). Jako výstup se většinou uvádí kladný výsledek hospodaření buď před nebo po zdanění, za vstup se dosazují náklady, celkový vložený kapitál, vlastní kapitál, tržby, atd. Nejčastěji používaná kritéria efektivnosti jsou rentabilita vlastního kapitálu, rentabilita aktiv, výnosnost investice a ekonomická přidaná hodnota.

$$ukazatel\ efektivnosti = \frac{výstup}{vstup} \quad (1)$$

Hospodárnost a efektivnost jsou vzájemně propojeny – aby mohl podnik dosahovat pozitivních ukazatelů efektivnosti, musí se při řízení nákladů chovat hospodárně. A zároveň hospodárnost při spotřebě nákladů je předpokladem, aby mohla vzniknout efektivnost.

**Ekonomická účinnost** vyjadřuje přínos z prodeje výkonů a měří míru zhodnocení nákladů při prodeji výkonů zákazníkům, ve výnosech z prodeje (Fibírová et al., 2007, s. 86). Ekonomická účinnost se dá jednoznačně kvantifikovat pomocí zisku (Král et al., 2006). Nejčastěji se používá relativní poměření zisku k nákladům nebo k výnosům z prodeje. Tyto ukazatele vysvětlují, kolik haléřů zisku je vytvořeno z jedné koruny nákladů (v případě poměření zisku k nákladům) a nebo z jedné koruny výnosů (poměr zisku k výnosům z prodeje). (Fibírová et al., 2007)

Náklady ve finančním a manažerském účetnictví se odlišují také časově. V manažerském účetnictví se náklad projeví v okamžiku vynaložení ekonomického zdroje, kdežto ve finančním účetnictví se tento ekonomický zdroj považuje za náklad, až když vyčerpá svou užitečnost (Král et al., 2006). Proto je neméně významné řízení peněžních toků pomocí finanční pozice, solventnosti a likvidity.

#### 1.4.1 Pojetí nákladů

Vnímání nákladů ve FÚ a manažerském účetnictví je rozdílné. Především je odlišný způsob, jakým jsou náklady vyjádřeny a oceňovány. V účetnictví se rozlišuje trojí pojetí nákladů: finanční pojetí, hodnotové pojetí a ekonomické pojetí nákladů. Hodnotové a ekonomické pojetí je důležité pro vnitropodnikové účetnictví, zejména pro rozhodování

managementu podniku. Finanční a hodnotové pojetí představují dva základní přístupy k obecnému výkladu nákladů (Král et al., 2006).

**Finanční pojetí** nákladů se přibližuje k vnímání nákladů ve finančním účetnictví. Pro toto pojetí je typické, že spotřeba ekonomických vstupů je vždy spojena s úbytkem peněžních prostředků. Je založeno na aplikaci peněžní formy koloběhu prostředků (Král et al., 2006). Finanční pojetí nákladů vykazuje znaky, které by při jeho výhradním užití v manažerském účetnictví velmi zúžily předmět jeho zájmu. Jen náklady, které jsou podloženy reálným výdejem peněz, mohou být předmětem zobrazení jako spotřebované ekonomické zdroje. Druhým znakem je, že náklady jsou oceněny v historických pořizovacích cenách. (Král et al., 2006)

Smyslem **hodnotového pojetí** nákladů je poskytovat informace pro běžné řízení. Toto pojetí je založeno na vztazích vyjadřujících využití ekonomických zdrojů za podmínek platných v současnosti (Král et al., 2006). V hodnotovém pojetí se za náklady podniku považují implicitní náklady. Implicitní náklady jsou náklady, které firma reálně neplatí. Jejich existence je založena na principu alternativních nákladů (nákladů obětované příležitosti) (Hořejší et al., 2008, s. 204). Nejsou zachycovány na účtech, ale svou povahou tyto položky náklady představují a musí být do nákladů vnitropodnikových útvarů započítány. Jsou to např. kalkulační odpisy, nájemné, úroky, mzda vlastníka, apod. Způsob jejich ocenění je odlišný od finančního pojetí. Ocenění zdrojů se provádí v cenách, které jsou platné v době ocenění.

**Ekonomické pojetí** nákladů vychází z požadavku zajistit informace pro řízení procesů a pro potřeby rozhodování za účelem výběru optimálních budoucích alternativ (Král et al., 2006). Náklady jsou chápány jako maximum hodnoty, které lze vyprodukovat prostřednictvím zvolené alternativy (Král et al., 2006). V ekonomickém pojetí nákladů se pracuje s oportunitními náklady. Oportunitní náklady jsou ušlé výnosy, o které podnik přišel v důsledku toho, že nemohl realizovat všechny budoucí varianty rozvoje, ale pouze jednu. Oportunitní náklady tedy nepředstavují reálně spotřebované zdroje.

## ***1.5 Členění nákladů***

Potřeba členit náklady vychází z odlišných pohledů vedoucích pracovníků na náklady, které vznikají s konkrétními činnostmi. Členění nákladů má být vyvoláno účelovou

potřebou (Král et al., 2006) – členění vychází z typu rozhodnutí, které bylo odsouhlaseno na základě informací o nákladech. Skupiny nákladů ovlivňuje struktura dílčích a finálních výkonů, technická úroveň výroby, kvalita výrobních faktorů, proporce mezi jednotlivými výrobními faktory, cena těchto výrobních faktorů a objem produkce.

V souladu s historickým vývojem manažerského účetnictví lze členění nákladů rozdělit na náklady, které mají význam pro řízení podnikatelského procesu (druhové, účelové, kalkulační, podle odpovědnosti za jejich vznik) a na náklady, které jsou důležité pro rozhodování o budoucích variantách podnikání (členění v závislosti na změnách objemu výroby, oportunitní, rozdílové náklady a náklady vázané k rozhodnutí) (Král et al., 2006).

### 1.5.1 Druhové členění nákladů

Druhové členění nákladů je seskupení elementů do nákladových druhů (ve finančním účetnictví úč. třída pět). Toto členění vyjadřuje celkovou úroveň spotřebovaných ekonomických zdrojů podniku za určité účetní období. Druhové členění má velký význam pro finanční účetnictví a také pro finanční a další analýzy (výpočet výsledku hospodaření, analýzy dílčích nákladovostí, atd.) (Synek et al., 2007). Velkou výhodou tohoto členění je průkaznost a jednoznačnost pořízení zdrojů podniku (Fibírová et al., 2007). Nelze ovšem určit, k jakému konkrétnímu výstupu se náklady vztahují a k jakému útvaru patří. Podnik je schopen sestavit výsledovku a celkový přehled nákladů. Údaje se mohou srovnávat s jinými podniky v odvětví. Samostatné použití druhového členění je velmi omezené, je v zájmu podniku kombinovat ho s dalšími členěními.

Pro nákladové druhy jsou typické tři základní vlastnosti – náklady jsou prvotní, externí a jednoduché. Prvotní náklady se účtují v podniku poprvé a vstupují do podniku z vnějšího prostředí, proto jsou zároveň externí. Jednoduché náklady značí, že je už nelze dále rozčlenit na další nižší položky.

Za hlavní nákladové druhy se považují náklady provozní, finanční a mimořádné. **Provozní náklady** souvisí s běžným výrobním procesem podniku, pravidelně se opakují. Mezi provozní náklady patří spotřebované nákupy, spotřeba materiálu a energie, mzdové náklady, služby, odpisy majetku (jak hmotného, tak i nehmotného), apod. **Finanční náklady** vznikají z finančních operací podniku. Odrážejí se v nich vztahy podniku s vnějším okolím. Za finanční náklady lze považovat pojistné, placené úroky, poplatky. **Mimořádné náklady** jsou náklady vznikající při mimořádných událostech v podniku.



Tyto náklady jsou neobvyklé, nahodilé a jednorázové. Do mimořádných nákladů se zahrnují pokuty a penále, manka, škody, atd.

### 1.5.2 Účelové členění nákladů

Účelové členění nákladů sleduje vynaložené náklady v úzkém spojení s příčinnými souvislostmi vzniku nákladů a s úzkou vazbou k vlastnímu procesu tvoření výkonů (Fibírová et al., 2007). Členění nákladů podle účelu se využívá při hodnocení hospodárnosti a při rozhodování na nižších úrovních řízení. Pracuje se s náklady, které byly vynaloženy v minulém období. Náklady se zkoumají ve třech liniích – v linii *výkonové* (k jakému výkonu se vstup vztahuje), *odpovědnostní* (v jakém vnitropodnikovém středisku náklad vznikl, jaký útvar je za daný náklad zodpovědný) a *procesní* (náklad se sleduje ve spojitosti s konkrétním procesem). V účelovém členění nákladů se náklady dělí na náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení výroby.

**Technologické náklady** jsou náklady, které jsou svázány s daným technologickým postupem. Náklady se stávají součástí daného výrobku. Do této skupiny nákladů patří např. spotřeba základního materiálu, pomocného materiálu, paliva, suroviny, energie, odpisy. Technologické náklady se dále dělí na jednicové náklady a na režijní. *Jednicové náklady* jsou součástí technologických nákladů, které mají těsný vztah ke kalkulační jednotce (jsou zjistitelné na jeden ks výrobku). Jsou-li známy jednicové náklady, je možno stanovit nákladový úkol jednicových nákladů pomocí norem spotřeby ekonomických zdrojů (Fibírová et al., 2007). *Režijní náklady* souvisí s technologickým procesem jako celkem, nelze je jednoznačně zjistit na jednotce. Závisí na čase, nemění se s tím, jak se mění objem výroby. Řízení hospodárnosti režijních nákladů se uskutečňuje pomocí rozpočtu režijních nákladů útvarů (Fibírová et al., 2007).

**Náklady na obsluhu a řízení výroby** se považují za náklady, které podnik musí vynaložit za účelem vytvoření podmínek fungování výrobního procesu. Tyto náklady doplňují technologický proces, podmiňují jeho průběh. Nejsou spojeny s konkrétními výstupy, mají společný charakter. Mohou to být náklady na opravy a údržbu strojů a zařízení, seřizování strojů, skladování materiálu, nebo technická příprava výroby, zásobování, odbyt, vnitropodniková doprava, správa podniku a řízení a další. Náklady na obsluhu a řízení se považují za režijní náklady.

### 1.5.3 Kalkulační členění nákladů

Kalkulační členění nákladů je zvláštním typem účelového členění nákladů (Král et al., 2006), kdy se přiřazují náklady k výkonům. Je důležité pro sestavení kalkulací. Používá se při sestavování přehledů nákladů ve vztahu k výrobě jednoho konkrétního výrobku. Opět, jako u účelového členění, se berou v úvahu náklady, které byly vynaloženy v minulém období. Kalkulace je nástroj vnitropodnikového řízení, jehož úkolem je zjistit výši nákladů vynaložených na konkrétní výstup. Náklady se v tomto členění dělí na kalkulovatelné, kterých je většina a jsou běžné, a nekalkulovatelné náklady, jako jsou manka a škody, které jsou samozřejmě velice nežádoucí. Kalkulovatelné náklady se rozdělují na náklady přímé, které bezprostředně souvisí s jednotkou konkrétního výkonu, a nepřímé, které mají společný charakter. Kalkulovatelné náklady jsou lehce zjistitelné a vyčíslitelné ke konkrétnímu výkonu.

**Přímé náklady** je možno vypočítat přímo ve vztahu ke kalkulační jednotce. Jsou jednoznačně přiřazovány ke konkrétnímu druhu výkonu, jelikož s ním přímo souvisejí (Fibírová et al., 2007). Za přímé náklady lze považovat veškeré jednicové náklady jako např. suroviny, základní materiál. Náklady, které nelze jednoznačně přiřadit ke konkrétnímu výkonu, se nazývají **náklady nepřímé**. Jejich vazba k výstupu není tak silná, protože jednu nákladovou položku spotřebovává více výrobků. Jejich rozpočet na jednu kalkulační jednotku probíhá nepřímo pomocí kalkulačních technik. Příklady nepřímých nákladů jsou mzdy režijních pracovníků, nájemné, energie, atd.

Pro stanovení prodejní ceny se využívá typový kalkulační vzorec, ve kterém jsou uvedeny veškeré přímé a nepřímé náklady související s výrobním procesem daného výrobku.

Typový kalkulační vzorec:

	přímý materiál
+	přímé mzdy
+	ostatní přímé náklady
+	výrobní režie
	<hr/> vlastní náklady výroby
+	správní režie
+	zásobovací režie
	<hr/> vlastní náklady výkonu
+	odbytová režie
	<hr/> úplné vlastní náklady výkonu
+	zisková přírážka
+	DPH
	<hr/> prodejní cena

### 1.5.4 Členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik

Neméně důležité je členit náklady podle místa jejich vzniku, kdo nese zodpovědnost za vytvořené náklady. Proto je nutné vytvořit odpovědnostní střediska, která mají určité rozhodovací pravomoci, a k nimž se jednotlivé náklady přiřazují. Odpovědnostní středisko se vztahuje k ekonomické struktuře podniku, která navazuje na organizační strukturu podniku (Král et al., 2006). Z hlediska pravomoci a odpovědnosti se rozlišuje šest typů odpovědnostních středisek: nákladové, výdajové, výnosové, ziskové, investiční a rentabilitní středisko. Při kooperaci mezi jednotlivými středisky vznikají druhotné nebo-li interní náklady.

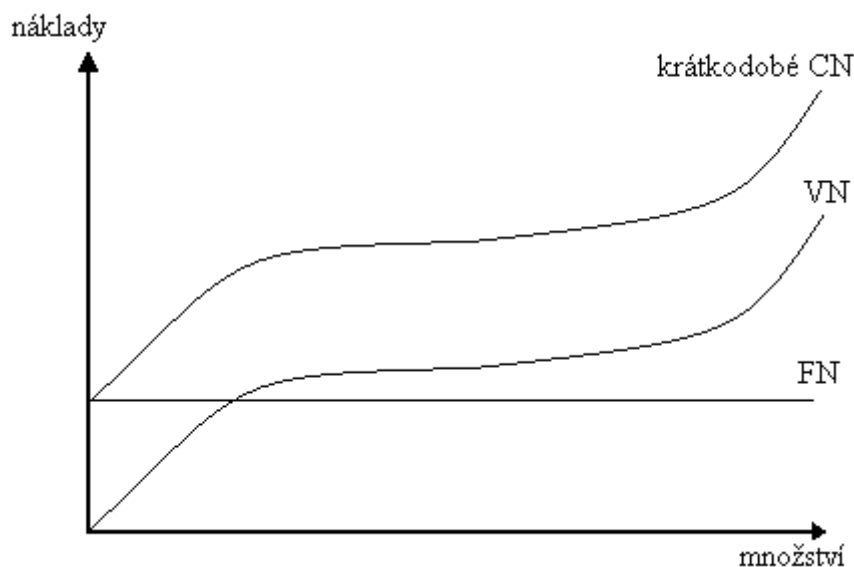
*Interní náklady* se oceňují pomocí vnitropodnikového ocenění. Je pro ně typické, že se projevují na vstupu podruhé (proto se také označují jako druhotné) a jsou považovány za náklady složené (mohou se dále dělit).

### 1.5.5 Členění nákladů podle závislosti na změnách objemu produkce

Členění nákladů podle závislosti na změnách objemu produkce patří mezi nejdůležitější členění z hlediska řízení nákladů a zisku, jelikož umožňuje rozhodovat o různých variantách činnosti (Fibířová et al., 2007). Rozlišení nákladů na fixní a variabilní velmi ovlivnilo manažerské účetnictví. Manažerské účetnictví začalo poskytovat i informace o alternativách budoucího vývoje a ne jen informace o minulosti (Král et al., 2006). Toto členění velmi dobře doplňuje ostatní členění nákladů a zároveň se promítá do všech metod a nástrojů manažerského účetnictví (Fibířová et al., 2007). Umožňuje oddělit jednotlivé položky nákladů, které se s větším objemem produkce zvyšují od položek, které jsou při různých objemech výkonu konstantní. Náklady se rozdělují na náklady celkové, průměrné, přírůstkové, marginální a hlavně na náklady fixní a variabilní.

*Celkové náklady* (dále jen CN) jsou závislé na objemu produkce a zahrnují veškeré spotřebované náklady v daném období. CN se z časového hlediska dělí na krátkodobé CN a dlouhodobé celkové náklady. Krátkodobé celkové náklady jsou složeny z variabilních (dále jen VN) a fixních nákladů (dále jen FN) (viz vzorec 2). Průběh krátkodobých celkových nákladů, variabilních a fixních nákladů je uveden na Obrázku 5 na straně 30.

$$\text{krátkodobé CN} = \text{FN} + \text{VN} \quad (2)$$



**Obrázek 5: Průběh krátkodobých celkových nákladů, variabilních a fixních nákladů**

Zdroj:vlastní

*Průměrné náklady* (označené  $n_j$ ) vyjadřují, jak velký podíl celkových nákladů připadá na jednu jednotku vyrobené produkce (ve vzorci označené  $Q$ ). Výpočet uvádí vzorec (3).

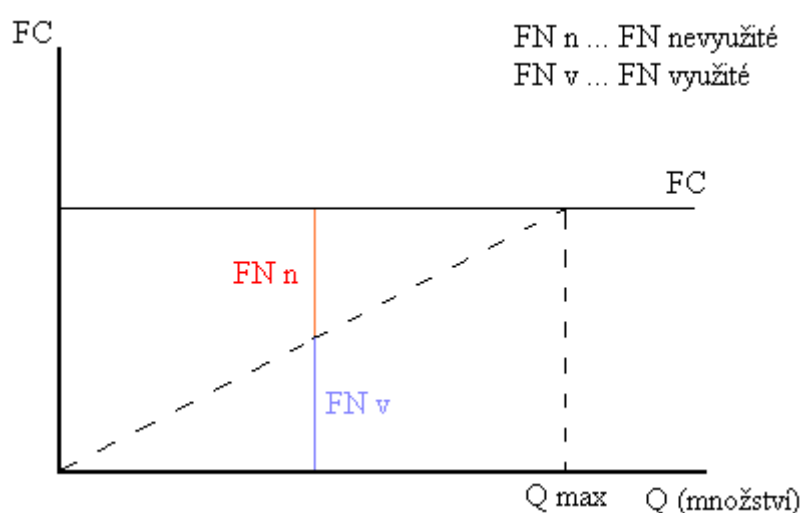
$$n_j = \frac{CN}{Q} \quad (3)$$

*Přírůstkové náklady* jsou dodatečné náklady vznikající pokud se zvýší vyráběné množství produkce. Sledují se ve formě celkových přírůstkových nákladů, a nebo průměrných přírůstkových nákladů. Vždy jsou vyjádřeny hodnotově. Marginální (mezní, hraniční) náklady (dále MN) patří do nákladů přírůstkových a definují se jako dodatečné náklady vyvolané zvětšením výstupu o jednotku. Ve vzorci (4) lze vidět, že průměrné přírůstkové náklady se vypočítají jako poměr změny celkových nákladů ke změně množství. Symbolem  $\Delta$  je označena změna.

$$MN = \frac{(CN_2 - CN_1)}{Q_2 - Q_1} = \frac{\Delta CN}{\Delta Q} \quad (4)$$

**Fixní náklady** se s růstem výstupu nemění, ovšem jen v krátkém období. V dlouhém období se i FN stávají variabilními, jejich výše se mění nespojitě (skokem) a jsou

považovány za semivariabilní náklady. FN bývají společné pro více druhů různorodých výrobků a mají charakter režijních nákladů. Fixní náklady ve firmě existují i v případě, že firma nevyrábí žádnou produkci, jelikož jsou nutné pro zajištění výroby. Výši většiny fixních nákladů nelze podnikem ovlivnit v průběhu výrobního procesu. Pokud se při určitém vkladu fixních nákladů zvyšuje objem vyráběné produkce, průměrné FN se snižují. Tento efekt je označován jako efekt z deprese fixních nákladů a znamená relativní úsporu nákladů. Podle stupně využití výrobní kapacity se FN rozlišují na využité FN a nevyužité FN (viz Obrázek 6).



**Obrázek 6: Fixní náklady využité a nevyužité**

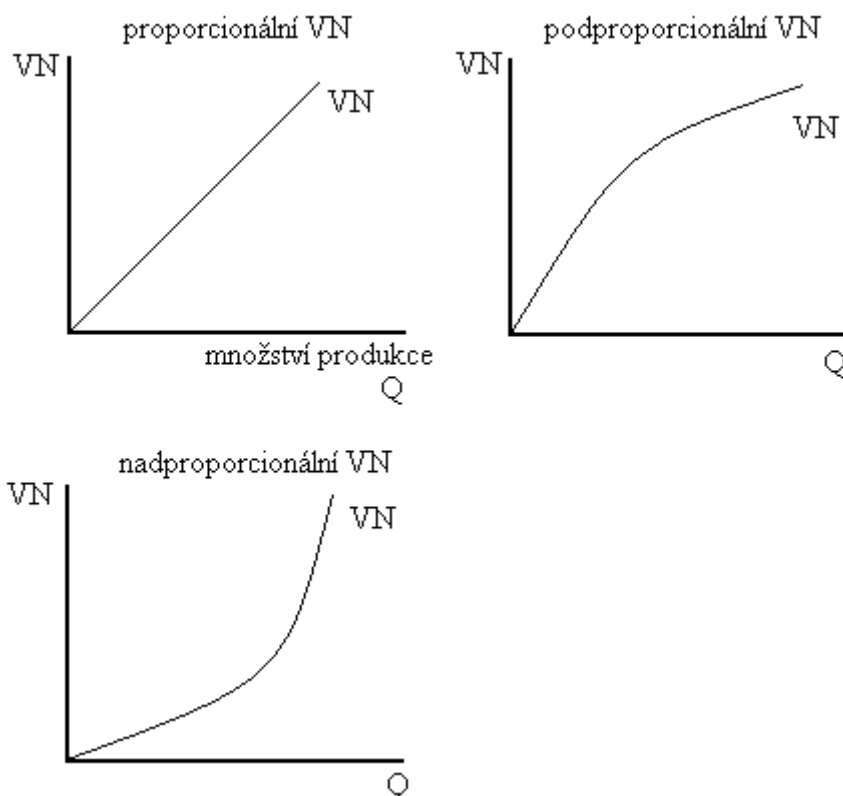
Zdroj:vlastní

Využité FN odpovídají té části fixních nákladů, která byla naplněna skutečně vyrobeným objemem produkce (Schroll et al., 1990). Nevyužité nebo-li volné FN odpovídají části fixních nákladů, která nebyla využita při daném množství vyráběné produkce. Rozdělení fixních nákladů na využité a nevyužité je pouze teoretické, neboť fixní náklady jsou nedělitelné.

Do fixních nákladů se zahrnují i tzv. utopené (umrtvené) náklady, které umožňují vytvořit danou výrobní kapacitu, avšak podnik je nemůže vzít zpět nebo je zpětně ovlivňovat (např. náklady související s pořízením výrobní haly). Existují i FN, které je možno do určité míry sledovat, ovlivňovat a korigovat výrobní proces (např. odpisy). Tyto náklady se nazývají běžné fixní náklady. Pokud jsou náklady vynaloženy nedopatřením,

pak se tyto náklady nazývají prázdné fixní náklady, které nepředstavují žádnou kapacitní rezervu. Prázdné fixní náklady by neměly vznikat.

**Variabilní náklady** jsou proměnlivé, mění se v závislosti na velikosti vyráběné produkce. Jejich výše závisí na množství vyráběné produkce (pokud se zvyšuje množství produkce, zvyšují se i VN). Existují tři typy VN, pro které je typická odlišná rychlost růstu nákladů oproti růstu objemu prováděných výkonů (viz Obrázek 7). Nejčastějším typem jsou *lineární (proporcionální)* variabilní náklady. Proporcionální náklady znamenají, že VN se mění přímo úměrně s růstem množství produkce. Tedy přírůstek VN je konstantní a proto je i hospodárnost neustále stejná. Dalším typem jsou *podproporcionální nebo-li degresivní* VN, kdy variabilní náklady rostou pomalejším tempem, než je růst objemu výkonu. Mezní náklady klesají a u tohoto typu hospodárnost roste. Degresivní VN jsou v praxi velice běžné. Nejméně vyskytující se typ je typ *progresivních (nadproporcionálních)* variabilních nákladů. VN rostou rychlejším tempem, než roste objem vyráběné produkce. Mezní náklady se neustále zvyšují a hospodárnost klesá.



**Obrázek 7: Typy variabilních nákladů**

Zdroj: vlastní

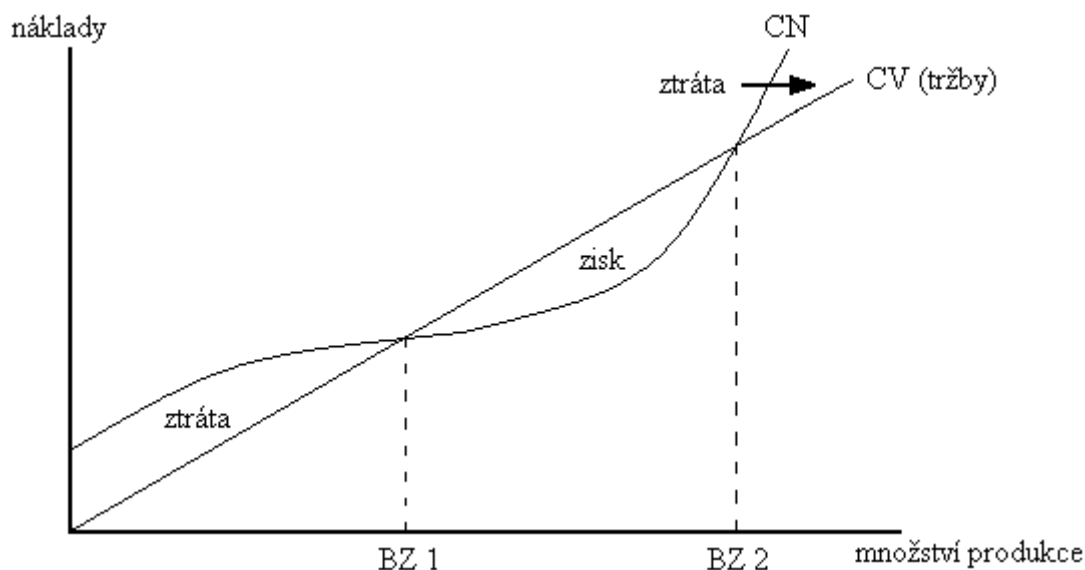
## Bod zvratu

Při řízení nákladů je důležité analyzovat bod zvratu. Firma dosahuje bodu zvratu (dále jen BZ) při takovém množství vyráběné produkce, kdy se celkové náklady rovnají celkovým příjmům (výnosům) (dále jen CV). Firma sice nedosahuje zisku, ale zároveň není ve ztrátě. Pro výpočet množství vyrobené produkce, kdy firma dosahuje bodu zvratu v podmínkách homogenní výroby se používá vzorec (5). Pomocí bodu zvratu lze stanovit minimální rozsah činnosti nezbytný k úhradě celkových nákladů nebo pro dosažení požadovaného zisku (Fibírová et al., 2007).

Analýza bodu zvratu bývá používána při krátkodobém rozhodování. Vyjadřuje graficky vztahy mezi celkovými náklady, celkovými výnosy (tržbami) a objemem produkce, kdy firma dosahuje bodu vyrovnání celkových nákladů s celkovými výnosy. Zároveň tyto vztahy umožňuje vyjádřit matematicky. Analýza vychází z členění nákladů na fixní a variabilní. Analýza bodu zvratu slouží ke stanovení minimální prodejní ceny, maximální výše nákladů a k určení objemu produkce, kdy firma dosahuje nulového zisku. (Náklady v podniku, 2010)

$$\text{množství produkce}_{BZ} = \frac{FN}{P - v_j} \quad (5)$$

Bod zvratu vzniká v okamžiku, kdy výrobek celou svou marží (ve vzorci uvedena jako rozdíl mezi cenou výrobku či služby označenou jako P a průměrnými variabilními náklady  $v_j$ ) pokryje fixní náklady. Marže bývá označována jako krycí příspěvek nebo příspěvek na úhradu FN a tvorbu zisku. Každý výrobek rozdílem mezi cenou výrobku a průměrnými variabilními náklady přispívá na úhradu FN. Marže je nejdůležitějším kritériem, které používá manažerské účetnictví pro řízení zisku, pro rozhodování o optimální struktuře výkonů (Fibírová et al., 2007). BZ je znázorněn na Obrázku 8 na straně 34.



**Obrázek 8: Bod zvratu**

Zdroj: vlastní

Návratnost variabilních nákladů je zajištěna vždy, jelikož je lze přiřadit na konkrétní výrobní jednotku. U FN nelze návratnost přesně vyjádřit, protože jsou společné pro více druhů výrobků a nelze je přesně vyčíslit na produkt.

### 1.5.6 Členění nákladů z hlediska potřeb rozhodování

Poslední členění vychází z hlediska potřeb rozhodování, které je nezbytné pro posouzení budoucích variant a vybrání té nejvhodnější. Do členění nákladů z hlediska potřeb rozhodování spadají oportunitní náklady, náklady vázané k rozhodnutí, relevantní a irrelevantní náklady. Do této skupiny patří i náklady závislé na změně objemu výroby, o kterých byla zmínka výše (jejich význam pro řízení podniku neustále roste, a proto jim byla věnována samostatná podkapitola).

Oportunitní náklady lze definovat jako ušlé výnosy, o které podnik přišel v důsledku toho, že realizoval pouze jednu variantu z několika možných. Využití oportunitních nákladů v praktickém životě je velké. Uplatňují se při optimalizačních rozhodnutích, při rozhodování o dlouhodobých investičních projektech, apod. (Král et al., 2006).

Nejvíce využívanou kategorií nákladů jsou náklady vázané k rozhodnutí. Vymezují se jako náklady, které na základě současných rozhodnutí vzniknou v budoucnosti. Spojují se převážně s technologickým řešením výrobků. (Král et al., 2006)



Pro členění nákladů tvořících informační podklad pro rozhodování, je typické, že vycházejí z odhadovaných nákladů zvažovaných variant (Král et al., 2006). Základem porovnatelnosti je posouzení, které náklady budou ovlivněny vybranou variantou, a které ne. Náklady, které budou ovlivněny, se nazývají relevantní náklady. Náklady, které se s daným rozhodnutím nebudou měnit, se označují jako náklady irelevantní. Zvláštní formou relevantních nákladů jsou rozdílové náklady, vyjadřované jako rozdíl nákladů před uvažovanou změnou a po změně. (Král et al., 2006, s. 82)

## **1.6 Kalkulace**

Kalkulací se rozumí přiřazení nákladů, marže, zisku, ceny či hodnotové veličiny na naturálně vyjádřenou jednotku výkonu (Fibířová et al., 2007). Slouží jako podklad pro tvorbu vnitropodnikových cen, pro rozhodování o výrobním sortimentu. Kalkulace se využívá při řízení hospodárnosti, při sestavování plánů a rozpočtů, při návrhu cen externím odběratelům, při rozhodování o způsobu provádění výkonů (Fibířová et al., 2007).

Kalkulace umožňuje zobrazit vztahy mezi jednotlivými středisky, vyčísluje náklady jednotlivých vnitropodnikových útvarů. Je jedním ze subsystému informačního systému podniku vedle účetnictví a operativního řízení. Předmětem kalkulace je finální nebo dílčí výkon vyráběný v podniku, na který se zjišťují náklady. Souhrn kalkulací, které se v podniku používají, se nazývá kalkulační systém. Kalkulační systém rozděluje kalkulace podle časového hlediska, podle použití kalkulačních technik a metod a podle toho, zda se kalkulace týká všech nákladů nebo se k výstupu přiřazují pouze některé náklady.

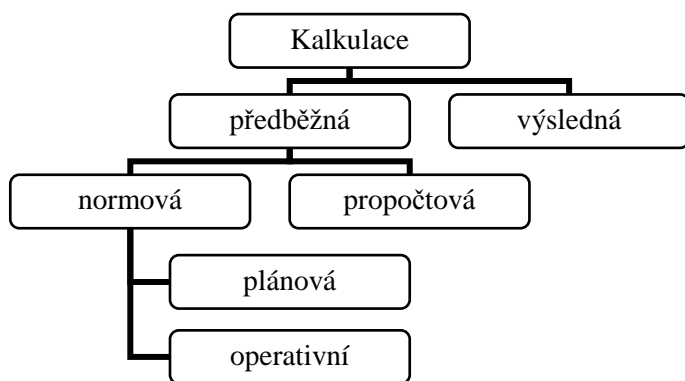
### **1.6.1 Dělení kalkulací podle časového hlediska**

Kalkulace se rozlišují na kalkulace předběžné a výsledné (viz Obrázek 9 na straně 36). Předběžné se sestavují před zahájením výrobního procesu, naopak výsledné až po skončení výroby.

**Předběžné kalkulace** se dále dělí na normové a propočtové. *Propočtové* kalkulace se používají, když ještě nejsou známy výrobní podmínky, nejsou k dispozici technicko-hospodářské normy. Sestavují se jako první, v dosti velkém časovém předstihu před zahájením výroby. *Normové* kalkulace se sestavují krátce před zahájením výroby, pokud jsou známy technicko-hospodářské normy, přímé náklady z norem a režijní náklady

z propočtu režijních nákladů. Normové kalkulace se člení na plánové a operativní. Těsně před zahájením výroby se sestavují plánové kalkulace, které je možné dále rozčlenit na dílčí (pololetní, měsíční, atd.) a na roční plánové kalkulace. Operativní kalkulace je možno vyčíslit před zahájením výroby nebo během výrobního procesu, když se změní technicko-hospodářské normy. Operativní kalkulace lze definovat jako aktuální formu vyjádření předem stanovených nákladů, které se mohou odlišovat od plánovaných kalkulací.

**Výsledné kalkulace** se sestavují po dokončení výrobního procesu. Jsou vnímány především jako nástroj kontroly, zda bylo dosaženo a dodrženo vše, co bylo plánováno. Výsledné kalkulace je možné sestavit ihned po dokončení každého jednotlivého výrobku nebo vždy po určitém počtu vyrobených produktů.

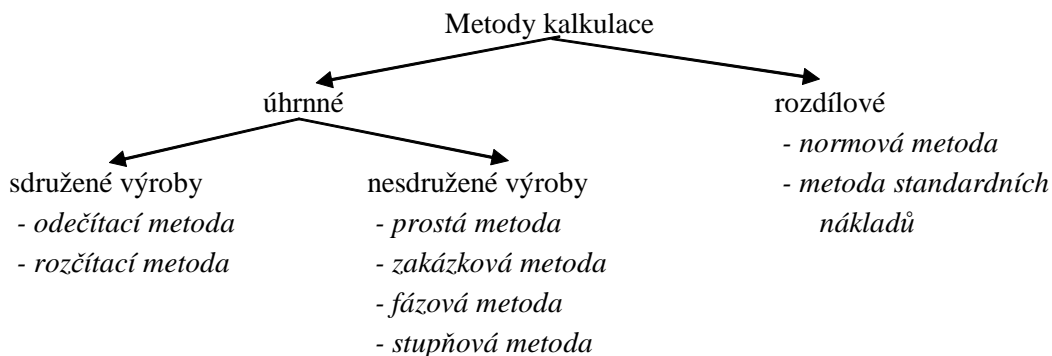


**Obrázek 9: Kalkulační systém**

Zdroj: vlastní

### 1.6.2 Metody kalkulace

Způsoby, jakými lze stanovit výše celkových nákladů na konkrétní kalkulační jednici, jsou označovány jako metody kalkulace. Existují různé metody kalkulace a jejich použití závisí na předmětu kalkulace, na struktuře jednotlivých nákladových položek a na způsobu přiřazování nákladů předmětu kalkulace (Fibírová et al., 2007). Veškeré metody kalkulace jsou zobrazeny na Obrázku 10 na následující straně.



**Obrázek 10: Metody kalkulace**

Zdroj: vlastní

**Úhrnné metody** se nazývají proto, že výsledná částka se uvádí v úhrnu. Cílem je vyčíslení nákladů spojených s výrobou určitého produktu. Zjišťují se skutečné náklady (spotřeba) v účetnictví, na účetních dokladech. Účetní systém je primárně zaměřen na sledování skutečných nákladů. Při této metodě se vyhodnocují úspory a překročení nákladů po uplynutí určitého intervalu (převážně měsíc). Poté se zjišťují rozdíly – to slouží jako dodatečná kontrola. Úhrnná metoda má i svá omezení a nevýhody. Tato metoda nepatří mezi nejrychlejší metody a není příliš konkrétní ani adresná. Neexistuje možnost zasáhnout do procesu. Umožňuje pouze konstatovat rozdíly. Podle druhu výroby se používají odlišné úhrnné metody.

Ve sdružené výrobě, kdy do výrobního procesu vstupuje pouze jeden vstup a z něho vzniká několik výstupů, se využívá odečítací a rozčítací metoda. Pokud jsou všechny produkty stejně důležité, žádoucí a rovnocenné aplikuje se *metoda rozčítací* (nebo-li kalkulace dělením s poměrovými čísly). Pokud podnik vyrábí pouze jeden hlavní výrobek a ostatní výrobky vedlejší, vznikající jako technologicky nutný doprovod, je nutné použít *metodu odečítací*. Při této metodě se od sdružených celkových nákladů odečtou náklady na výrobky vedlejší a tím se zjistí náklady na výrobek hlavní.

V nesdružené výrobě se zpracovává větší množství vstupních elementů, ze kterých vzniká několik výstupů. Zde se uplatňují metody – prostá, zakázková, fázová nebo stupňová. Pokud podnik vyrábí jeden druh produkce a výroba je homogenní, musí být zvolena pro výpočet *metoda prostá*. Tato metoda je velmi jednoduchá. Při výrobě malosériové či kusové se uplatňuje *metoda zakázková*. Předmět kalkulace představují jednotlivé zakázky (služba, jeden druh výrobku, ...). Na každou zakázku musí být zadán zakázkový příkaz, ve kterém je uvedena doba provedení, počet ks, o jaký typ práce se

jedná a další. Součástí zakázkového příkazu je i tzv. evidenční (kalkulační) list. Je důležité a zároveň i nutné udržet čistotu a úplnost výrobního příkazu. Čistota znamená, že ke každé zakázce musí být přiřazeny ty náklady, které se zakázkou bezprostředně souvisí. Úplností je myšleno, že ke každé zakázce jsou přiřazeny veškeré náklady, které se zakázkou souvisely. *Fázová metoda* se využívá v případě, kdy je výroba rozdělena do několika výrobních stupňů (fází). Zjišťují se náklady na každou fázi a průměrné náklady na jednu fázi. Pokud podnik prodává polotovary musí použít *stupňovou metodu*.

**Rozdílové metody** napomáhají k efektivnímu řízení hospodárnosti. Neslouží k bezprostřednímu vyčíslení nákladů, náklady se sledují průběžně při jejich vzniku. To umožňuje řídit hospodárnost vynakládaných nákladů. Tato metoda se zaměřuje na přímé náklady. Nejčastěji používaná metoda je normová. *Normová metoda* je založena na technicko-hospodářských normách. Existuje jednoznačný příčinný vztah ke konkrétní jednotce výkonu. Úkol bývá stanoven normou spotřeby. Ocenění spotřeby je předem stanoveno. Při této metodě se okamžitě zjišťují rozdíly mezi skutečnou a předem stanovenou (kalkulovanou) výší nákladů a ihned se identifikují příčiny těchto rozdílů. Zároveň je i přiřazena odpovědnost konkrétním osobám, to umožňuje vymezit a oddělit pravomoci a odpovědnosti za vývoj nákladů.

## **2 Charakteristika vybrané společnosti**

Společnost Autocentrum Boura spol. s r.o. se sídlem v Činěvsi (okres Nymburk) byla vybrána, jelikož se jedná o neustále se rozvíjející společnost, která sice na trhu působí téměř 20 let, ale přesto manažerské účetnictví využívá teprve krátkou dobu. Autocentrum Boura spol. s r.o. patří mezi autorizované prodejce vozů značky Škoda a Hyundai a zároveň mezi autorizované servisy těchto dvou značek.

### ***2.1 Historický vývoj společnosti***

Společnost Autocentrum Boura spol. s r.o. svým vznikem navázala na auto-opravářskou historii ze sedmdesátých let, kdy se poprvé pod tehdejšími Komunálními službami začaly v Činěvsi opravovat nejprve motocykly a později i automobily. V roce 1992 se stala smluvním partnerem automobilky Škoda v oblasti prodeje nových vozů. Tím byl dán počátek výstavby celého areálu pro kompletní služby související s koupí nového vozu a opravou automobilu. (Boura, 2009 a)

Dne 9. prosince 2001 se auto-opravářská firma Autocentrum Boura přeměnila ve společnost s ručením omezeným a začala vystupovat pod názvem Autocentrum Boura spol. s r.o. Postupem času se začínala společnost stále více rozšiřovat a poskytovat další služby, nejen prodej a opravy vozů.

Od listopadu 2007 společnost zahájila prodej a servis vozů značky Hyundai, čtyřkolek a skútrů značky Shineray.

Od roku 2010 rozšířila svá prodejní místa automobilů značky Hyundai. Možnost pořídit si vůz má zákazník nejen v Činěvsi, ale také i ve Všechlapech u Nymburku.

Společnost Autocentrum Boura začínala jako malá vesnická autoopravna s několika automechaniky, časem se počet zaměstnanců rozšiřoval, a to především díky snaze poskytovat stále lepší a kvalitnější služby svým zákazníkům. V dnešní době je ve společnosti zaměstnáno 28 zaměstnanců. Celý areál nacházející se na ploše 12 000 m<sup>2</sup> je zobrazen na následujícím obrázku (viz Obrázek 11 na straně 40).



***Obrázek 11: Celkový areál společnosti Autocentrum BOURA spol. s r.o.***

Zdroj: BOURA, 2009 a

## ***2.2 Podnikatelská činnost a další aktivity***

Společnost Autocentrum BOURA spol. s r.o. je zapsaná u rejstříkového soudu v Praze od roku 1991. Majitelem, ředitelem a zároveň jediným jednatelem společnosti je pan Bohumil BOURA. Základní kapitál společnosti k 6. květnu 2011 činí 17 391 000 Kč, veškerý vklad je 100% splacen. Společenská smlouva byla uzavřena 6. prosince 1991. (Úplný výpis z obchodního rejstříku, 2011)

Hlavním předmětem podnikání je oprava motorových vozidel a nákup zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej. Další podnikatelské činnosti, které společnost provozuje a jsou zapsány v obchodní rejstříku, jsou:

- opravy karosérií,
- hostinská činnost,
- silniční motorová doprava nákladní,
- provozování čerpacích stanic s palivy a mazivy,
- zprostředkovatelská činnost v oblasti obchodu a služeb,
- pronájem dopravních prostředků,
- podnikání v oblasti nakládání s nebezpečnými odpady,

- pronájem nemovitostí. (Úplný výpis z obchodního rejstříku, 2011)

Na ploše autocentra se nachází autosalon vozů Škoda, vozů Hyundai, budovy servisu, čerpací stanice a také prostory pro zákazníky jako např. krytý bazén, vinný sklípek nebo tzv. Ptačí ráj (vysvětlení viz níže).

Každoročně společnost pořádá doprovodné akce pro své zákazníky, zaměstnance a všechny ostatní, kteří se chtějí přijít podívat. Nejen klasický Den otevřených dveří s možností předváděcích jízd a ochutnávky masa a uzenin ze společnosti, ve které vlastní pan Boura podíl, ale také Mikulášský den, který je převážně orientován na děti, opět s možností předváděcích jízd veškerých značek vozů Škoda a Hyundai nacházejících se v prodejní nabídce autosalonu. Všechny tyto akce mají za úkol vytvořit neformální a přátelskou atmosféru mezi zaměstnanci autosalonu, Autocentrem jako celkem a mezi současnými a potenciálními zákazníky.

V roce 1996 rozšířilo Autocentrum Boura nabídku svých služeb o prodej ojetých vozů. Ojetý vůz přímo od majitele vykoupí a dále ho nabízí potenciálním zákazníkům, a nebo automobil prodává formou komisního prodeje, tzn. že automobil je sice vyvěšen v nabídce na internetových stránkách Autocentra Boura, ale fyzicky se vůz nachází u majitele. Další služba, která neodmyslitelně patří k servisu je odtah vozů z místa nehody přímo do servisu. V autocentru je dále nabízena i služba mycí linky, což obsahuje mytí karoserií i podvozku automobilů a profesionální vyčištění interiéru vozu. Tyto služby nejsou podmíněny návštěvou autosalonu ani servisu. Jsou poskytovány zcela samostatně.

Zaměstnanci autosalonu na pozici prodejců vozů poskytují mimo samotného prodeje i finanční služby, které bezprostředně souvisí s prodejem nových i ojetých vozů. Svým zákazníkům nabízejí různé možnosti financování koupě automobilu, např. pomocí klasického leasingu, nebo sjednání různých půjček a úvěrů od bank. Autocentrum Boura poskytuje cenové bonusy, které jsou orientovány především na velkoodběratele, lékaře, provozovatele autoškol, taxislužeb. Tyto cenové bonusy mohou využít i zákazníci, kteří jsou držiteli průkazu ZTP/P.

V době, kdy zákazník svěří svůj vůz do rukou techniků servisu, může strávit příjemné chvíle v prostředí autocentra. Zákazníci mohou využívat další doprovodné služby, mezi něž se řadí možnost vykoupat se v krytém bazénu, stravování v jídelně s domácí kuchyní, posezení ve vinném sklípku. Při čekání na opravený automobil může zákazník využít internet či sledovat televizi. Pokud by měl zájem o prohlídku nedalekého okolí, existuje

v nabídce možnost zapůjčení vozu. Pro děti je k dispozici dětský koutek. Nejen děti, ale i dospělí se mohou procházet po malé ZOO, kde jsou k vidění bažanti, pávi, kachny a další hrabaví ptáci – tzv. Ptačí ráj.

Firma Autocentrum Boura je též držitelem Ekologického osvědčení, které potvrzuje dodržování náročných ekologických předpisů a šetrnost k životnímu prostředí při své podnikatelské činnosti. Zároveň je též držitelem certifikátu ISO 90001, který se týká evropské normy kvality poskytovaných služeb. (Boura, 2009 a)

### ***2.3 Organizační struktura***

Jediným majitelem společnosti Autocentrum Boura spol. s r.o. a zároveň jediným jednatelem je pan Bohumil Boura, který společnost založil. Ve firmě je typ organizační struktury liniový, kdy řízení probíhá s přímou rozhodovací pravomocí.

Jak již bylo zmíněno, ředitelem společnosti je pan Boura. Jeho přímí podřízení jsou vedoucí servisu (pan Holas), vedoucí prodeje (pan Zápotocký), ekonomka (paní Pokorná) a vedoucí marketingu, obchodu a financí (paní Bourová).

Vedoucí servisu je nadřízený pro techniky servisu jak značky Škoda, tak i značky Hyundai, mechaniky a skladníka a pro zaměstnance, kteří se starají o další služby servisu, např. lakovna, karosárna, a další.

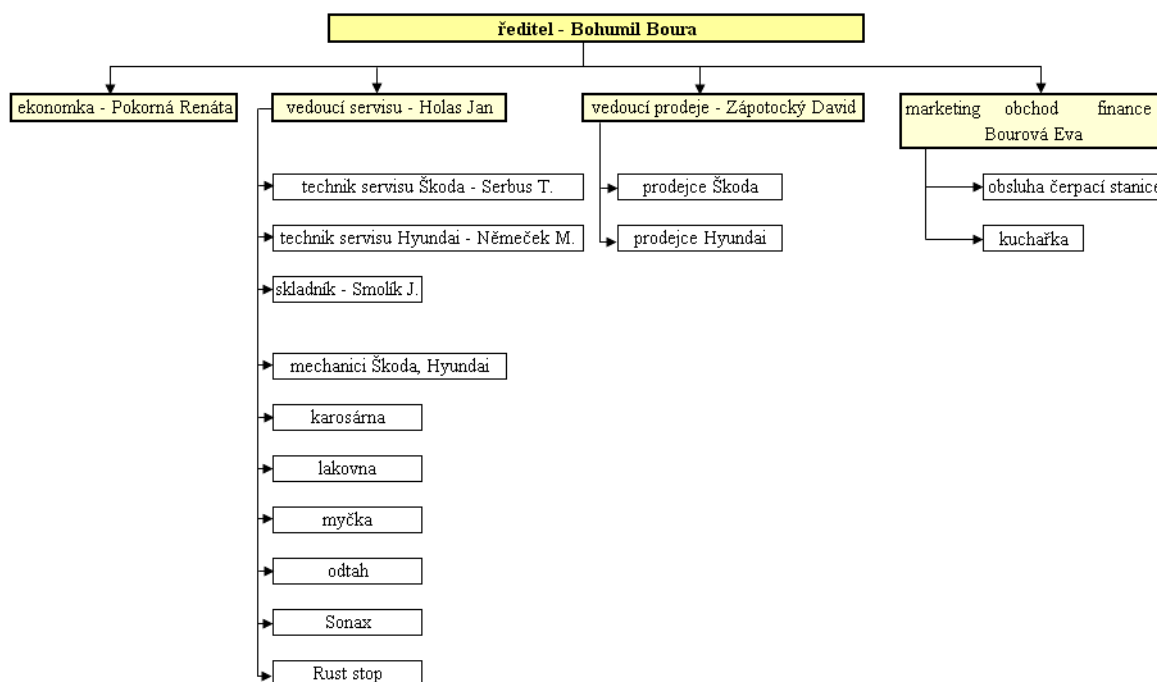
Vedoucí prodeje je zodpovědný za prodej vozů Škoda a Hyundai a veškeré činnosti související s chodem autosalonů dvou výše zmiňovaných značek v obci Činěves i ve Všechlapech. Má na starosti celkem čtyři podřízené zaměstnance, kteří prodávají nové i ojeté automobily.

Za „oddělení“ marketingu, obchodu a financí odpovídá paní Bourová. Její pracovní náplň se týká všech činností, které souvisí s marketingem, propagací firmy a finančními činnostmi společnosti. Zároveň je nadřízenou pro zaměstnance pracující jako obsluha čerpací stanice a pro kuchařku.

Ekonomka se stará o vše, co se týká finančního účetnictví – od zaúčtování faktur, správu leasingu, přes mzdové účetnictví až po vyplňování různých přiznání pro finanční úřady, úřady práce a banky.

Na Obrázku č. 12 na straně 43 je možné vidět veškeré vazby a vztahy nadřízenosti a podřízenosti všech zaměstnanců společnosti.





**Obrázek 12: Organizační schéma společnosti Autocentrum Boura spol. s r.o.**

Zdroj: vlastní

### 2.3.1 Hospodářská (nákladová) střediska

Již výše bylo zmíněno, že hospodářských středisek je firmě je sedm. Jsou to střediska správa, autosalon, servis, kuchyň, odtah, benzina a Hyundai. Tato střediska hospodaří samostatně. Některá jsou „důležitější“ a některá jsou spíše „doplňkovější“, jako např. středisko kuchyň. Každému středisku je ve finančním účetnictví přiřazeno číslo, pod kterým se zadávají do účetního programu veškeré faktury příslušející k danému středisku.

#### Středisko správa

Středisko správa je hlavním střediskem, při zakládání společnosti vzniklo jako první, proto je mu přiřazeno číslo jedna a také ve FÚ se veškeré faktury účtují na jednotlivé účty pod tímto číslem. V tomto středisku jsou zaúčtovány veškeré faktury, které souvisí s provozem společnosti jako celek. Dalo by se říci, že se převážně jedná o zaúčtování režijních nákladů týkající se chodu společnosti. Ve středisku správa jsou zaměstnáni tři lidé – ředitel společnosti, ekonomka a vedoucí marketingu, obchodu a financí.

### **Středisko autosalon**

Středisko autosalon je dalším důležitým střediskem, které napomáhá vytvářet zisk celé společnosti. Jeho hospodaření se významně podílí na celkovém hospodaření firmy. V tomto středisku pracují tři zaměstnanci – vedoucí prodeje a dva prodejci automobilů. Ve finančním účetnictví bylo přiřazeno fakturám střediska autosalon číslo dvě.

Hlavní činností střediska je prodej nových a ojetých vozů konečným zákazníkům. V roce 2010 byly prodány tyto modely automobilů značky Škoda:

- Škoda Fabia,
- Škoda Fabia combi,
- Škoda Octavia II,
- Škoda Octavia II combi,
- Škoda Octavia Tour,
- Škoda Octavia combi Tour,
- Škoda Roomster,
- Škoda Superb,
- Škoda Superb combi,
- Škoda Yeti.

Zákazníci si samozřejmě mohou koupit jakýkoliv jiný model, který vyrábí Škoda auto a.s.

Vedlejší činností střediska autosalon je i prodej ojetých vozů, nabízení různých možností financování nákupu nového či ojetého automobilu pomocí leasingu od ČSOB, od GE Money Auto či klasického úvěru také od ČSOB a prodej čtyřkolek a skútrů značky Shineray.

Pracovníci střediska nabízejí i možnost zakoupení originálních příslušenství podle jednotlivých typů vozů, různých doplňků do automobilu nebo různé suvenýry s logem Škoda auto.

### **Středisko servis**

I středisko servis se podstatnou měrou podílí na tvorbě celkového zisku společnosti, jelikož funkce střediska patří mezi hlavní činnosti této společnosti. Ve středisku servis pracuje celkem osm mechaniků, kteří zastávají různé pracovní činnosti vedoucí k celkové opravě automobilu – od všeobecných oprav až po specifické práce jako karosářské

a lakýrnické opravy. Ve finančním účetnictví je fakturám patřící středisku servis přiděleno číslo tři.

Středisko servis poskytuje svým zákazníkům nejen běžnou opravu automobilu jakékoliv značky a servisní prohlídky vozů značky Škoda, ale nabízí i doplňkové služby. Zákazníkům je možné poskytnout náhradní vůz po dobu opravy jejich vozidla, odvoz náhradním automobilem do místa bydliště či do zaměstnání a následné přivezení zpět do servisu k vyzvednutí opraveného automobilu.

Samozřejmostí jsou servisní prohlídky automobilů Škoda, kdy mechanici postupují podle jednotného formuláře k zajištění důsledné kontroly automobilu, kterou udává výrobce. V případě opravy jsou dodržovány výrobcem předepsané normy.

Veškeré služby, které středisko servis poskytuje, se řídí evropskou normou kvality ISO 9001. Příklady poskytovaných služeb odlišujících se od služeb poskytovaných jinými servisů jsou následující:

- mytí motoru, spodku a karosérie vozu,
- prodej originálních náhradních dílů a doplňků,
- karosářské práce v plném rozsahu včetně rovnacího rámu s laserovým proměřováním,
- půjčování náhradních automobilů Škoda Fabia, Octavia, Superb v rámci mobility,
- ekologická likvidace starých vozů. (Boura, 2009 b)

### **Středisko kuchyň**

Středisko kuchyň je bráno pouze jako doplňkové. Přijaté a vydané faktury jsou zaúčtovány v účetním systému pod číslem čtyři. Pracuje zde jedna kuchařka, která vaří a vydává obědy jak pro zaměstnance společnosti Autocentrum Boura spol. s r.o., tak i pro zaměstnance zemědělského družstva jatek, která rovněž sídlí v Činěvsi.

### **Středisko odtah**

Středisko odtah je bráno jako samostatně hospodařící středisko, avšak jeho činnost spadá do služeb servisu. Pracuje zde pouze jeden zaměstnanec, který se stará o veškeré náležitosti, které patří k odtahu vozidla do servisu – od administrativní práce až po fyzickou manipulaci s nakládanými vozidly. Faktury jsou účtovány ve finančním účetnictví pod číslem pět.

### **Středisko benzina**

Společnost provozuje i činnost, která výhradně s prodejem a opravou automobilu nesouvisí, ale přesto je velmi podstatná pro provoz automobilů. Aby náklady související s touto činností byly odděleny od dalších nákladů společnosti, vzniklo středisko benzina. Hlavní pracovní náplní tohoto střediska, jak napovídá název, je prodej pohonných hmot konečným uživatelům. Samotná čerpací stanice je umístěna na vjezdu do areálu autocentra. Fakturám tohoto střediska bylo ve finančním účetnictví přiřazeno číslo šest. Fluktuace zaměstnanců je zde o něco větší než v ostatních střediscích, avšak počet pracovních míst zůstává neměnný na čísle dva.

### **Středisko Hyundai**

Společnost Autocentrum Boura spol. s r.o. v roce 2007 rozšířila svoji prodejní nabídku vozů o další značku. Začala nabízet, prodávat a opravovat automobily značky Hyundai. Stejně jako u vozů Škoda, i u této značky se společnost stala smluvním partnerem a zároveň splnila podmínky pro získání označení autorizovaný servis. Autosalon Hyundai se nachází v obci Činěves a v obci Všechlapy. Autorizovaný servis je pouze v Činěvsi.

Do střediska Hyundai spadá prodej nových automobilů i opravy vozidel této značky. Prodej nových vozů zajišťují celkem tři prodejci, z toho dva pracují ve Všechlapech. Další zaměstnanec má na starosti příjem zakázek na opravu automobilů značky Hyundai.

Jelikož středisko vzniklo jako zatím poslední, ve finančním účetnictví se veškeré faktury účtují s přiděleným číslem osm.

### **3 Praktická část**

Jak bylo zmíněno výše, ve společnosti Autocentrum Boura existuje sedm samostatných nákladových středisek. Pro zkoumání odlišností řízení nákladů byla vybrána střediska autosalon a servis značky Škoda, jelikož tato dvě střediska jsou považována za hlavní, která ovlivňují veškeré dění ve společnosti.

Nejprve byla věnována pozornost středisku autosalon. Byla provedena analýza roku 2010 pomocí vybraného ukazatele efektivnosti a sestaven plán prodeje automobilů pro příslušný rok.

Ve středisku servis byla sestavena počáteční výchozí kalkulace, výsledná kalkulace a plánovaný objem vyřízených zakázek pro rok 2010. Opět byl tento rok zanalyzován pomocí ukazatele efektivnosti – rentabilita tržeb.

Jak výsledky střediska autosalon, tak i výsledky střediska servis byly zhodnoceny a porovnány s hodnotami roku 2009. Byly vypočítány vybrané ukazatele efektivnosti za celý podnik a porovnány s předcházejícím rokem.

V účtárně je používán účetní program Asistent. Z tohoto programu byly vygenerovány účetní výkazy, které byly potřebné pro výpočet konkrétních ukazatelů efektivnosti. Do těchto výkazů patřily rozvaha, výkaz zisku a ztráty za rok 2009 a 2010. Firma ze zákona používá k účtování podvojný účetnictví. Při účtování pro potřeby manažerského účetnictví byl zvolen jednookruhový způsob, kdy je každému středisku přiděleno číslo, pod kterým se zúčtovávají veškeré faktury příslušející k danému středisku.

Společnost autocentrum Boura spol. s r.o. manažerské účetnictví v pravém slova smyslu využívá pouze krátkou dobu, cca dva roky. Do této doby bylo hospodaření společnosti vyrovnané a nebylo potřeba zvláštních zásahů a změn při finančním rozhodování o budoucnosti podniku. Teprve v době krize začalo vedení podniku používat a zcela využívat veškerých výhod, které manažerské účetnictví přináší.

#### **3.1 Středisko autosalon**

Středisko autosalon zaujímá společně se střediskem servis nejdůležitější místo v celé společnosti. Toto středisko bylo vážně ovlivněno krizí, která měla počátek v roce 2008, jelikož hlavní činností střediska je prodej vozů konečným zákazníkům. Avšak i přes snížený zájem o koupi vozů, dosahovalo středisko autosalon v každém roce zisku.

Pro toto středisko nelze sestavit kalkulaci, která by měla vypovídací hodnotu, proto byla hlavní pozornost věnována převážně na sestavení plánu prodeje pro rok 2010 a jeho skutečný vývoj. Zároveň byl analyzován prodej automobilů jednotlivých modelů v každém čtvrtletí roku 2010. Jediný způsob, jakým lze řídit náklady v manažerském účetnictví ve středisku autosalon, jsou ukazatele efektivnosti – především ukazatel rentability tržeb.

### 3.1.1 Plán prodeje automobilů pro rok 2010

V roce 2009 bylo prodáno celkem 137 automobilů značky Škoda za 63 605 339,77 Kč a středisko autosalon dosáhlo zisku ve výši 3 625 037,26 Kč. Jelikož se kupní síla obyvatelstva neustále snižuje, společnost si pro rok 2010 stanovila nižší cíl v oblasti zisku i v oblasti prodeje automobilů.

Společnost si sestavila plán prodeje pro jednotlivá čtvrtletí. Vycházela z údajů o prodeji v předchozím roce. V následující tabulce (viz Tabulka 3) je vidět přesný plán prodeje automobilů v jednotlivých čtvrtletích pro rok 2010. Pro tento rok si firma naplánovala, že by se mohlo prodat celkem 130 automobilů. Zároveň firma počítala, že středisko autosalon dosáhne zisku ve výši 2 000 000 Kč.

**Tabulka 3: Plán prodeje automobilů pro rok 2010**

<b>čtvrtletí</b>	<b>počet prodaných aut</b>
I.	27
II.	36
III.	34
IV.	33
<b>celkem</b>	<b>130</b>

Zdroj: vlastní

### 3.1.2 Prodej automobilů za rok 2010

Plánovaný prodej automobilů pro rok 2010 byl 130 automobilů. Ve skutečnosti bylo prodáno o jeden vůz méně, tedy 129 automobilů za celkovou hodnotu 46 987 358,47 Kč se ziskem 2 232 491,30 Kč. I když středisko autosalon nesplnilo přesně plán, společnost je s tímto výsledkem velmi spokojena.

Avšak, při porovnání prodeje vozů v jednotlivých čtvrtletích, se výsledky odlišují (viz Tabulka 4). První čtvrtletí se od plánu výrazně neliší, velký rozdíl je až ve druhém čtvrtletí, kdy bylo prodáno o sedmnáct vozů více, než bylo původně plánováno. Ve třetím čtvrtletí naopak poklesl prodej vozů, ale rozdíl mezi plánem a skutečností nebyl výrazný, zato ve čtvrtém čtvrtletí nastal rapidní pokles oproti plánu. Bylo prodáno o dvanáct automobilů méně, než bylo stanoveno plánem.

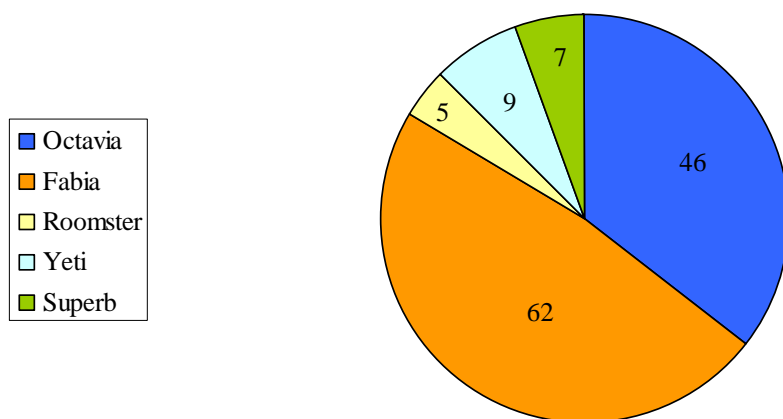
**Tabulka 4: Porovnání plánu prodeje a skutečně prodaných automobilů v roce 2010**

<i>čtvrtletí</i>	<i>plán</i>	<i>skutečnost</i>
I.	27	26
II.	36	53
III.	34	29
IV.	33	21
<b>celkem</b>	<b>130</b>	<b>129</b>

Zdroj: vlastní

Zároveň byl sledován prodej automobilů podle jednotlivých modelů – Škoda Octavia, Škoda Fabia, Škoda Roomster, Škoda Superb a Škoda Yeti. V tabulce (viz Tabulka A1), která je uvedena v příloze A, je zobrazen přesný počet prodaných automobilů podle jednotlivých modelů ve všech měsících roku 2010. V téže příloze se nachází i tabulka prodaných vozů za rok 2009 (viz Tabulka A2).

Jak je vidět z grafu (viz Obrázek 13 na straně 50), nejvíce prodáváný vůz za rok 2010 byla Škoda Fabia (nejčastěji model Škoda Fabia combi), jejíž objem prodeje představoval 48 % z celkového prodeje. Na druhém místě se umístila Škoda Octavia, které připadá celkem 36 % ze všech prodaných automobilů. Škoda Fabia a Octavia společně tvoří přes  $\frac{3}{4}$  celkového prodeje. Tyto modely dále následuje s velkým odstupem Škoda Yeti, které patří 7 % z celkového množství prodaných vozů. Pouze 5 % z veškerých prodaných aut si přivlastňuje Škoda Superb, protože tento model nepatří k cenově dostupnějším vozům a tudíž i okruh zákazníků je menší. Překvapivě nejméně procent z celkového prodeje získal model Škoda Roomster, pouze 4 %, ačkoliv je tento vůz prezentován jako rodinný vůz za přijatelnou cenu.



**Obrázek 13: Struktura počtu prodaných automobilů za rok 2010**

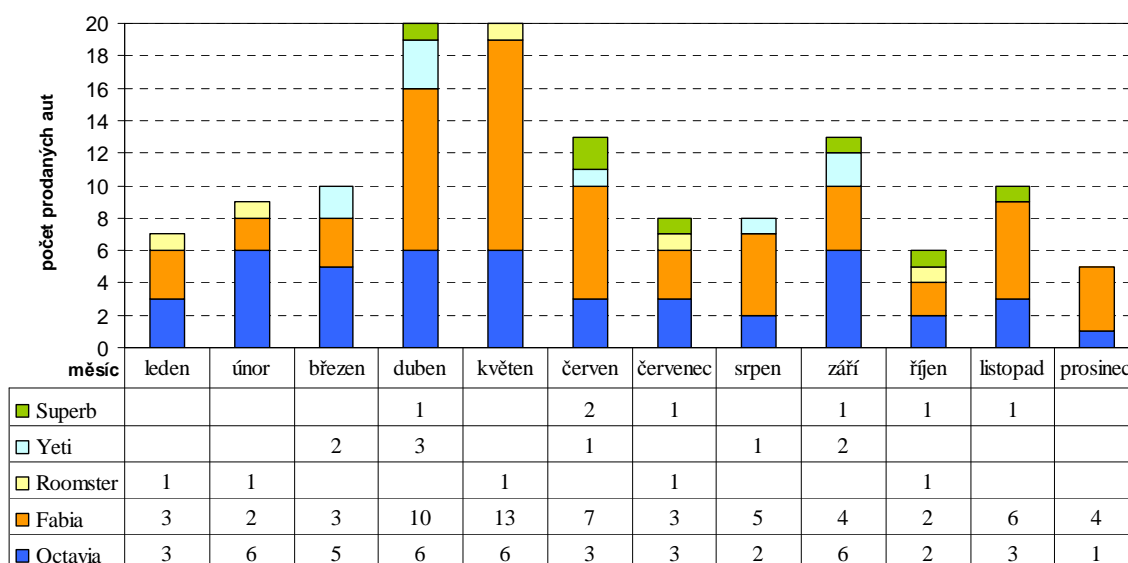
Zdroj: vlastní

Největší počet automobilů byl prodán ve druhém čtvrtletí, přesněji v měsících dubnu a květnu. Přes 50 % celkového počtu vozů prodaných v prvním čtvrtletí tvořily automobily Škoda Octavia, kolem 30 % měly zastoupení vozy Škoda Fabia, zbylých necelých 20 % zaujímaly Škoda Roomster a Yeti. Druhé a čtvrté čtvrtletí je téměř shodné. Ve druhém i ve čtvrtém čtvrtletí se prodalo Octavií zhruba necelých 30 %, Fabií přes 50 %, zbylých 20 % si rozdělily Škoda Superb, Yeti a Roomster z celkového počtu prodaných aut v daném čtvrtletí. Ve třetím čtvrtletí se shodně prodalo kolem 40 % automobilů Škoda Octavia a Fabia, opět zbývajících 20 % připadá na vozy Škoda Yeti, Superb a Roomster.

Pokud by byla provedena analýza prodeje podle jednotlivých měsíců (viz Obrázek 14 na straně 51), nejvíce automobilů bylo prodáno v dubnu a v květnu roku 2010, kdy se shodně prodalo 20 vozů. Prodej 10ti a více automobilů za jeden měsíc byl realizován v měsících červnu a září, v ostatních měsících se pohyboval prodej pod 10ti automobily. V každém měsíci se vždy prodalo několik vozů značky Škoda Fabia a Octavia, což svědčí o oblíbenosti těchto značek u široké veřejnosti.

Pokud nebude brán ohled na model automobilu, každý měsíc roku 2010 se prodalo v průměru 10,75 automobilů. Přičemž každý měsíc bylo prodáno minimálně 5 vozů. V roce 2009 se prodalo průměrně 11,42 automobilů za měsíc, což je skoro o jeden automobil více než ve sledovaném roce. Každý měsíc roku 2009 bylo prodáno minimálně 7 vozů. Ačkoliv byl rok 2009 rokem, kdy se automobilový průmysl nacházel v krizi, středisko autosalon dokázalo prodat o 2 vozy měsíčně více než v roce 2010.

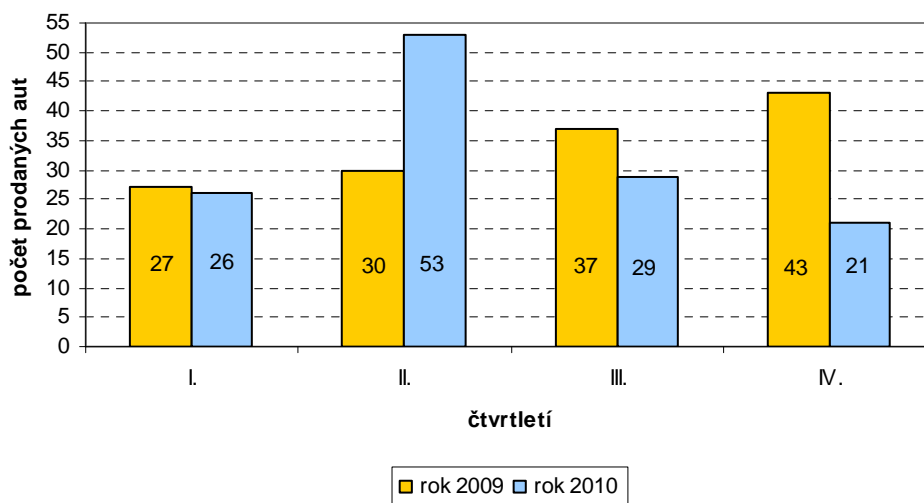




**Obrázek 14: Graf prodaných automobilů v jednotlivých měsících roku 2010**

Zdroj: vlastní

Zajímavé je i porovnání prodaných automobilů s předcházejícím rokem 2009. Největší rozdíl byl zaznamenán ve druhém a čtvrtém čtvrtletí porovnávaných roků. V grafu (viz Obrázek 15) lze vidět, že v roce 2009 se prodej automobilů v jednotlivých čtvrtletích neustále postupně zvyšoval. Naopak v roce 2010 stoupal prodej jen do druhého čtvrtletí, poté začal výrazně klesat.



**Obrázek 15: Porovnání prodeje automobilů v letech 2009 a 2010**

Zdroj: vlastní

### 3.1.3 Výpočet ukazatele efektivnosti

Důležitý pro analyzování roku 2010 ve středisku autosalon je výpočet ukazatele efektivnosti. Jelikož k dispozici byl pouze účet zisku a ztráty pro dané středisko, byl zvolen pro výpočet jediný ukazatel efektivnosti a to rentabilita tržeb (dále jen ROS). Rentabilita tržeb byla počítána vždy ke konci každého čtvrtletí. Pro výpočet rentability byl dosazen do čitatele buď kladný zisk před zdaněním, anebo ztráta a do jmenovatele celkové tržby.

Rentabilita tržeb v prvním a druhém čtvrtletí vykazovala zápornou hodnotu (viz vzorec (6) a (7)), jelikož středisko autosalon nedosahovalo zisku, i když právě ve druhém čtvrtletí bylo prodáno nejvíce automobilů za celý rok. V prvních dvou čtvrtletích každá koruna tržeb nepřinesla žádný zisk, ale naopak ztrátu. Teprve ve třetím a čtvrtém čtvrtletí bylo dosaženo rentability, její hodnoty je možné vidět ve vzorcích (8) a (9).

#### Rentabilita tržeb od 1.1 ke konci jednotlivých čtvrtletí roku 2010

- k 31.3.2010

$$\text{rentabilita tržeb} = \frac{-197\,704,06}{10\,967\,752,8} = -0,01802 \Rightarrow -1,802 \% \quad (6)$$

- k 30.6.2010

$$\text{rentabilita tržeb} = \frac{-421\,339,46}{28\,980\,049,33} = -0,01453 \Rightarrow -1,453 \% \quad (7)$$

- k 30.9.2010

$$\text{rentabilita tržeb} = \frac{819\,324,31}{40\,356\,475,18} = 0,02030 \Rightarrow 2,030 \% \quad (8)$$

- k 31.12.2010

$$\text{rentabilita tržeb} = \frac{1\,596\,863,87}{48\,793\,346,49} = 0,03273 \Rightarrow 3,273 \% \quad (9)$$

Rentabilita tržeb za celý rok 2009 tedy od 1. ledna do 31. prosinci se pohybovala v kladných číslech, její hodnota byla ve výši 5,41 %. Při porovnání s rokem 2009 se

rentabilita tržeb v roce 2010 snížila téměř o dvě procenta. Každá koruna tržeb přinesla v roce 2010 o 0,02 Kč nižší zisk.

### 3.1.4 Zhodnocení roku 2010

Je zajímavé porovnat sledovaný rok 2010 s předcházejícím rokem (viz Tabulka 5). Oproti roku 2009 se středisku autosalon snížil zisk téměř o dva milióny Kč. Společnost je se ziskem spokojená, i když dosažený zisk (1 596 863,87 Kč) je menší než zisk plánovaný (2 000 000 Kč). Přesnější hospodaření střediska autosalon v letech 2009 a 2010 a jejich porovnání je možné vidět v Tabulce 5. Hodnoty označené v tabulce červenou barvou označují zvýšení nákladů a naopak snížení výnosů, hodnoty zelené značí snížení nákladů a zvýšení příjmů. Zkratka KZ znamená konečný zůstatek roku příslušné nákladové nebo výnosové položky.

**Tabulka 5: Rozpočet nákladů a výnosů střediska autosalon v letech 2009 a 2010**

2009		2010		
nákladový druh	KZ [Kč]	nákladový druh	KZ [Kč]	změna [Kč]
spotřeba materiálu	224 518,38	spotřeba materiálu	171 077,47	- 53 440,91
spotřeba energie	-	spotřeba energie	103 686,91	103 686,91
prodané zboží	59 252 488,97	prodané zboží	44 754 867,17	- 14 497 621,80
opravy a udržování	5 136,13	opravy a udržování	-	5 136,13
ostatní služby	952 917,44	ostatní služby	1 335 555,42	382 637,98
mzdové náklady	868 090,00	mzdové náklady	825 031,00	- 43 059,00
zákonné sociální pojištění	293 542,00	zákonné sociální pojištění	285 180,00	- 8 362,00
zákonné sociální náklady	-	zákonné sociální náklady	26 982,00	26 982,00
ZC prodaného N a H majetku	2 011 470,00	ZC prodaného N a H majetku	-	2 011 470,00
smluvní pokuty a penále	7 369,75	smluvní pokuty a penále	25 528,67	18 158,92
ostatní provozní náklady	293 470,70	ostatní provozní náklady	231 627,67	- 61 843,03
odpisy H a N majetku	301 778,00	odpisy H a N majetku	50 853,00	- 250 925,00
úroky	920 447,94	úroky	927 364,19	6 916,25
ostatní finanční náklady	4 042,00	ostatní finanční náklady	4 132,00	90,00
<b>NÁKLADY CELKEM</b>	<b>65 135 271,31</b>	<b>NÁKLADY CELKEM</b>	<b>48 741 885,50</b>	<b>- 16 393 385,81</b>
výnosový druh	KZ [Kč]	výnosový druh	KZ [Kč]	změna [Kč]
tržby z prodeje služeb	1 930 498,47	tržby z prodeje služeb	1 805 988,02	- 124 510,45
tržby za zboží	63 605 339,77	tržby za zboží	46 987 358,47	- 16 617 981,30
tržby z prodeje invest. majetku	1 495 760,50	tržby z prodeje invest. majetku	-	- 1 495 760,50
ostatní provozní výnosy	22 311,00	ostatní provozní výnosy	48 788,00	26 477,00
ostatní finanční výnosy	1 706 398,83	ostatní finanční výnosy	1 496 614,88	- 209 783,95
<b>VÝNOSY CELKEM</b>	<b>68 760 308,57</b>	<b>VÝNOSY CELKEM</b>	<b>50 338 749,37</b>	<b>- 18 421 559,20</b>
<b>HV - zisk</b>		<b>HV - zisk</b>		
<b>3 625 037,26</b>		<b>1 596 863,87</b>		
		<b>- 2 028 173,39</b>		

Zdroj: vlastní

V této diplomové práci bylo sledováno hospodaření střediska autosalon i v jednotlivých čtvrtletích roku 2010. V prvním čtvrtletí se středisko nacházelo ve ztrátě, která se blížila ke

200 000 Kč. V Tabulce 6 je názorně vidět zvýšení nákladů ve druhém čtvrtletí a jejich změna oproti předchozímu čtvrtletí. Z tabulky se dá vyčíst, že nejvyšší růst nákladů byl zaznamenán v položkách prodané zboží (ve FÚ účet 504) a v celkových mzdových nákladech (ve FÚ účty 521 + 524 + 527), které se zvýšily téměř o 300 000 Kč. Výrazný růst (přes 17 mil. Kč) na účtu 504 – prodané zboží ve druhém čtvrtletí byl způsoben předem naplánovaným prodejem aut velkoodběrateli, který měl zájem o nákup celkem 25 automobilů. Díky tomuto se zároveň velmi navýšil i výnosový účet 604 – tržby za zboží. Ačkoliv se v tomto čtvrtletí navýšily i výnosy, přesto náklady přesahovaly výnosy a ztráta střediska se ve druhém čtvrtletí ještě prohloubila. Její výše dosáhla přes 200 000 Kč (421 339,46 – 197 704,06), i když bylo uvedeno, že nejvíce automobilů bylo prodáno právě v této části roku. Středisko autosalon tedy k datu 30.6.2010 přesto vykázalo ztrátu přes 420 000 Kč.

**Tabulka 6: Rozpočet nákladů střediska autosalon v I. a II. čtvrtletí roku 2010**

I. Čtvrtletí 2010		II. Čtvrtletí 2010		
nákladový druh	KZ [Kč] od 1.1. do 31.3.	nákladový druh	KZ [Kč] od 1.1. do 30.6.	změna [Kč] od 1.4. do 30.6.
spotřeba materiálu	42 821,99	spotřeba materiálu	90 703,27	47 881,28
spotřeba energie	28 523,69	spotřeba energie	53 833,43	25 309,74
prodané zboží	10 098 305,73	prodané zboží	27 645 099,70	17 546 793,97
ostatní služby	330 285,32	ostatní služby	576 874,32	246 589,00
mzdové náklady	208 096,00	mzdové náklady	410 261,00	202 165,00
zákonné sociální pojištění	71 998,00	zákonné sociální pojištění	141 901,00	69 903,00
zákonné sociální náklady	5 994,00	zákonné sociální náklady	11 988,00	5 994,00
smluvní pokuty a penále	13 794,07	smluvní pokuty a penále	16 456,87	2 662,80
ostatní provozní náklady	136 857,03	ostatní provozní náklady	167 029,66	30 172,63
odpisy H a N majetku	-	odpisy H a N majetku	40 458,00	40 458,00
úroky	242 557,03	úroky	476 405,89	233 848,86
ostatní finanční náklady	12,00	ostatní finanční náklady	12,00	-
<b>NÁKLADY CELKEM</b>	<b>11 179 244,86</b>	<b>NÁKLADY CELKEM</b>	<b>29 631 023,14</b>	<b>18 451 778,28</b>
výnosový druh	KZ [Kč]	výnosový druh	KZ [Kč]	změna [Kč]
tržby z prodeje služeb	244 878,13	tržby z prodeje služeb	883 925,11	639 046,98
tržby za zboží	10 722 874,67	tržby za zboží	28 096 124,22	17 373 249,55
ostatní provozní výnosy	13 788,00	ostatní provozní výnosy	28 788,00	15 000,00
ostatní finanční výnosy	-	ostatní finanční výnosy	200 846,35	200 846,35
<b>VÝNOSY CELKEM</b>	<b>10 981 540,80</b>	<b>VÝNOSY CELKEM</b>	<b>29 209 683,68</b>	<b>18 228 142,88</b>
<b>ZTRÁTA</b>	<b>- 197 704,06</b>	<b>ZTRÁTA</b>	<b>- 421 339,46</b>	<b>- 223 635,40</b>

Zdroj: vlastní

Teprve ve třetím čtvrtletí středisko autosalon dosáhlo kladného výsledku hospodaření. Náklady v tomto čtvrtletí opět vzrostly. Stejně jako ve druhém, tak i ve třetím čtvrtletí

nejvýznamnější navýšení zaznamenaly nákladové položky prodané zboží a celkové mzdové náklady. Avšak v tomto čtvrtletí výnosy převýšily náklady o 1 240 000 Kč a ke konci třetího čtvrtletí zaznamenává středisko autosalon zisk. Přesné zvýšení nákladů, výnosů a výsledku hospodaření je znázorněno v Tabulce 7.

**Tabulka 7: Rozpočet nákladů střediska autosalon ve III. a IV. čtvrtletí roku 2010**

III. Čtvrtletí 2010			2010 - rozpočet konečný - IV. Čtvrtletí		
nákladový druh	KZ [Kč] od 1.1. do 30.9.	změna [Kč] od 1.7. do 30.9.	nákladový druh	KZ [Kč] od 1.1. do 31.12.	změna [Kč] od 1.10. do 31.12.
spotřeba materiálu	124 113,74	33 410,47	spotřeba materiálu	171 077,47	46 963,73
spotřeba energie	77 180,24	23 346,81	spotřeba energie	103 686,91	26 506,67
prodané zboží	37 609 460,60	9 964 360,90	prodané zboží	44 754 867,17	7 145 406,57
ostatní služby	995 240,83	418 366,51	ostatní služby	1 335 555,42	340 314,59
mzdové náklady	611 231,00	200 970,00	mzdové náklady	825 031,00	213 800,00
zákonné sociální pojištění	211 364,00	69 463,00	zákonné sociální pojištění	285 180,00	73 816,00
zákonné sociální náklady	17 982,00	5 994,00	zákonné sociální náklady	26 982,00	9 000,00
smluvní pokuty a penále	26 778,67	10 321,80	smluvní pokuty a penále	25 528,67	- 1 250,00
ostatní provozní náklady	218 955,86	51 926,20	ostatní provozní náklady	231 627,67	12 671,81
odpisy H a N majetku	50 853,00	10 395,00	odpisy H a N majetku	50 853,00	-
úroky	702 018,37	225 612,48	úroky	927 364,19	225 345,82
ostatní finanční náklady	18,00	6,00	ostatní finanční náklady	4 132,00	4 114,00
<b>NÁKLADY CELKEM</b>	<b>40 645 196,31</b>	<b>11 014 173,17</b>	<b>NÁKLADY CELKEM</b>	<b>48 741 885,50</b>	<b>8 096 689,19</b>

výnosový druh	KZ [Kč]	změna [Kč]	výnosový druh	KZ [Kč]	změna [Kč]
tržby z prodeje služeb	1 260 859,11	376 934,00	tržby z prodeje služeb	1 805 988,02	545 128,91
tržby za zboží	39 095 616,07	10 999 491,85	tržby za zboží	46 987 358,47	7 891 742,40
ostatní provozní výnosy	28 788,00	-	ostatní provozní výnosy	48 788,00	20 000,00
ostatní finanční výnosy	1 079 257,44	878 411,09	ostatní finanční výnosy	1 496 614,88	417 357,44
<b>VÝNOSY CELKEM</b>	<b>41 464 520,62</b>	<b>12 254 836,94</b>	<b>VÝNOSY CELKEM</b>	<b>50 338 749,37</b>	<b>8 874 228,75</b>

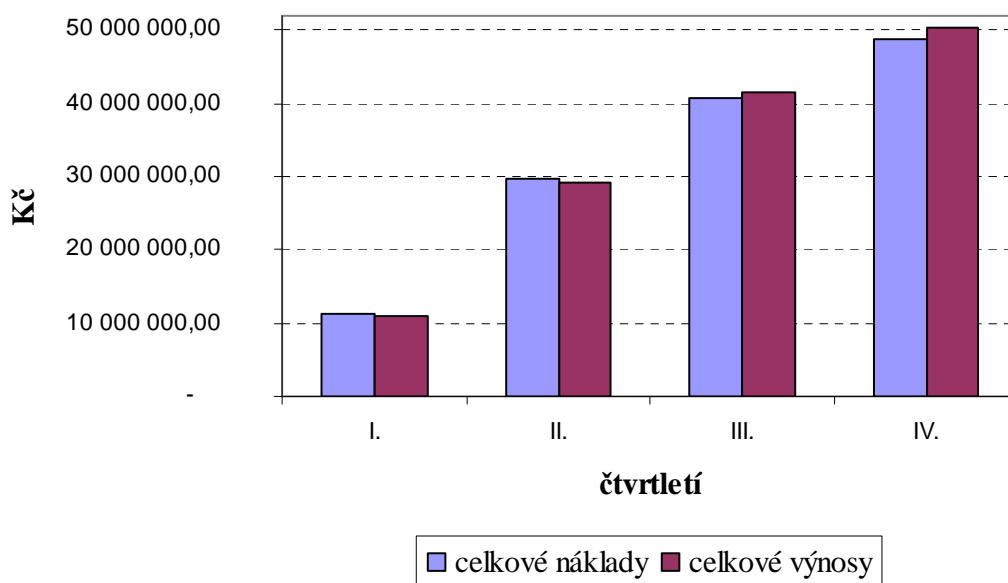
  

<b>ZISK</b>	<b>819 324,31</b>	<b>1 240 663,77</b>	<b>ZISK</b>	<b>1 596 863,87</b>	<b>777 539,56</b>
			<b>ZISK plánovaný</b>	<b>2 000 000,00</b>	

Zdroj: vlastní

Ve čtvrtém čtvrtletí je průběh nákladů a výnosů podobný vývoji v předcházejících čtvrtletích analyzovaného roku 2010. Jen nákladová položka smluvní pokuty a penále (ve FÚ účet 544) se nepatrně snížila, ovšem její vývoj nemá zásadní vliv na konečnou výši nákladů. V posledním čtvrtletí opět dosáhlo středisko zisku ve výši přes 700 000 Kč. Tudíž ke konci roku (k 31. prosinci 2010) vykázalo středisko zisk ve výši 1 596 863 Kč. Veškeré hodnoty nákladových, výnosových položek a výsledku hospodaření a jejich změny oproti předcházejícímu čtvrtletí jsou zachyceny v Tabulce 7.

Pro rychlejší a přehlednější zhodnocení hospodářské situace střediska autosalon byl sestaven graf (viz Obrázek 16 na str. 56), ve kterém jsou velmi dobře znázorněny konečné zůstatky nákladů a výnosů v jednotlivých čtvrtletích sledovaného roku 2010. Je vidět, že v prvním a druhém čtvrtletí se náklady a výnosy od sebe navzájem výrazně nelišily. Až v dalších čtvrtletích se konečné zůstatky oddalovaly a výnosy převyšovaly náklady.



**Obrázek 16:** Vývoj celkových nákladů a výnosů střediska autosalon od 1.1. ke konci jednotlivých čtvrtletí roku 2010

Zdroj: vlastní

### 3.2 Středisko servis

Jako druhé středisko bylo vybráno středisko servis. Ve středisku servis je možné na rozdíl od střediska autosalon již sestavit kalkulace pro rok 2010. Stejně jako středisko autosalon, tak i středisko servis bylo ovlivněno krizí. Podle dostupných informací a údajů o hospodaření střediska je zřejmé, že bylo zasaženo krizí daleko hlouběji a výrazněji než středisko autosalon. Analýza vybraného střediska byla velmi zajímavá a přinesla překvapivé závěry.

#### 3.2.1 Kalkulace pro rok 2010

Na začátku roku 2010 byla sestavena počáteční (výchozí) kalkulace na opravu jednoho automobilu nebo-li na jednu zakázku. Pro první čtvrtletí byly brány za výchozí skutečné hodnoty předcházejícího roku. V roce 2009 bylo celkem opraveno 3 275 automobilů, celkový přímý materiál a celkové přímé mzdy jsou vyčísleny v následující tabulce, která zároveň slouží jako výchozí operativní kalkulace opravy jednoho vozu (viz Tabulka 8 na straně 57). Jiné přímé náklady středisko servis nemělo.

**Tabulka 8: Výchozí operativní kalkulace opravy 1 automobilu**

přímé náklady	přímé náklady v Kč	počet zakázek	přímý náklad na 1 zakázku [Kč]
přímý materiál	10 090 903,34	3275	<b>3 081,19</b>
přímé mzdy	4 357 360,00	3275	<b>1 330,49</b>
<b>celkem</b>	<b>14 448 263,34</b>	<b>-----</b>	<b>4 411,68</b>

Zdroj: vlastní

Z výchozí operativní kalkulace bylo zjištěno, že náklady na opravu jednoho automobilu byly ve výši 4 411,68 Kč. Tato hodnota byla zároveň použita jako výchozí v plánové kalkulaci pro rok 2010 v prvním čtvrtletí.

Poté co byla sestavena výchozí operativní kalkulace, je nutné sestavit plánovou kalkulaci pro příslušný rok. Pro plánovou kalkulaci se předpokládalo, že v prvním čtvrtletí se materiálové ani mzdové náklady nezmění oproti předcházejícímu roku, ve druhém čtvrtletí dojde ke zvýšení přímého materiálu o 400 Kč a ke zvýšení přímých mezd o 380 Kč na jednu zakázku. Ve třetím čtvrtletí se sníží přímý materiál přibližně o 500 Kč a zároveň se sníží přímé mzdy o 400 Kč na jednu zakázku. Ve čtvrtém čtvrtletí opětovně dojde k růstu přímého materiálu o 100 Kč a k poklesu přímých mezd o 250 Kč na jednu zakázku. Zároveň se odhaduje, že v prvním čtvrtletí bude proveden počet zakázek 500, ve druhém 700, ve třetím 600 a ve čtvrtém čtvrtletí 700. Celkově společnost odhaduje, že středisko servis provede 2500 zakázek. Odhad provedených zakázek vychází ze skutečně uskutečněných zakázek v roce 2009. S těmito doplňujícími údaji lze sestavit plánovou kalkulaci, kterou ukazuje Tabulka 9. V roční plánové kalkulaci bylo zjištěno, že na jednu zakázku bude v průměru (dále jen Ø) potřeba přímého materiálu ve výši 3 169,19 Kč, přímých mezd 1 496,49 Kč a průměrné celkové náklady na jednu zakázku budou činit 4 665,68 Kč.

**Tabulka 9: Plánová kalkulace pro rok 2010**

čtvrtletí	I.	II.	III.	IV.	Celkem za rok
plán zakázek	500	700	600	700	<b>2 500</b>
přímý materiál [Kč]	3 081,19	3 481,19	2 981,19	3 081,19	<b>Ø 3 169,19</b>
přímé mzdy [Kč]	1 330,49	1 710,49	1 310,49	1 560,49	<b>Ø 1 496,49</b>
<b>přímé náklady celkem [Kč]</b>	<b>4 411,68</b>	<b>5 191,68</b>	<b>4 291,68</b>	<b>4 641,68</b>	<b>Ø 4 665,68</b>

Zdroj: vlastní

V průběhu roku nenastaly žádné výrazné změny, aby bylo nutné sestavit operativní kalkulaci během roku. Na konci roku 2010 byla sestavena výsledná kalkulace. Počet provedených zakázek se oproti plánu lišil, v prvním čtvrtletí se opravilo 527 automobilů, ve druhém 819, ve třetím 685 a v posledním čtvrtletí 774 automobilů. Celkem za rok 2010 bylo ve středisku servis provedeno 2 805 zakázek. Ve výsledné kalkulaci bylo přesně spočítáno, jaké náklady byly potřeba k opravě jednoho vozu. Přímý materiál na jednu zakázku na konci roku činil v průměru 2 637,70 Kč, přímé mzdy byly v průměrné výši 1 355,58 Kč, tudíž celkové přímé náklady na jednu zakázku se rovnaly 3 993,28 Kč. Při porovnání výsledků výsledné kalkulace, která je znázorněna v Tabulce 10, s kalkulací plánovou, vychází, že průměrné celkové náklady na jednu zakázku jsou o téměř 700 Kč nižší, než bylo počítáno při sestavování plánové kalkulace.

**Tabulka 10: Výsledná kalkulace pro rok 2010**

čtvrtletí	I.	II.	III.	IV.	celkem za rok
plán zakázek	527	819	685	774	<b>2 805</b>
přímý materiál [Kč]	3 613,94	2 480,35	2 328,24	2 413,37	<b>Ø 2 637,70</b>
přímé mzdy [Kč]	1 983,79	1 310,92	1 250,16	1 068,41	<b>Ø 1 355,58</b>
<b>přímé náklady celkem [Kč]</b>	<b>5 597,73</b>	<b>3 791,27</b>	<b>3 578,40</b>	<b>3 481,78</b>	<b>Ø 3 993,28</b>

Zdroj: vlastní

Jelikož ve srovnání s rokem 2009 poklesly celkové přímé mzdy i celkový přímý materiál, snížily se i průměrné celkové přímé náklady na jednu zakázku o 418,40 Kč, jak dokládá následující Tabulka 11. Konečný zůstatek roku 2009 v položce celkový přímý materiál byl 10 090 903, 34 Kč, v roce 2010 poklesl na 7 398 730,11 Kč. Celkové přímé mzdy se v roce 2009 pohybovaly ve výši 4 357 360,00 Kč, rovněž v roce 2010 poklesly na úroveň 3 802 413 Kč.

**Tabulka 11: Porovnání celkových přímých nákladů v letech 2009 a 2010**

rok	2009	2010
celkové přímý materiál / počet zakázek	3 081,19 Kč	2 637,70 Kč
celkové přímé mzdy / počet zakázek	1 330,49 Kč	1 335,58 Kč
<b>celkové přímé náklady na 1 zakázku</b>	<b>4 411,68 Kč</b>	<b>3 993,28 Kč</b>

Zdroj: vlastní



### 3.2.2 Hospodárnost

Jelikož je známa průměrná přímá spotřeba materiálu na provedení jedné zakázky, dále plánovaná celková spotřeba materiálu, skutečná celková spotřeba materiálu, plánované počty zakázek tak i uskutečněné zakázky, lze vypočítat, zda středisko servis dosahuje hospodárnosti či nikoliv.

Podklady pro vyčíslení hospodárnosti jsou uvedeny zde:

	plán	skutečnost
• průměrná spotřeba materiálu	3 169,19 Kč	2 637,70 Kč,
• počet zakázek	2 500	2 805,
• celková spotřeba	7 922 975 Kč	7 398 740,11 Kč.

Pokud by bylo provedeno uskutečněných 2 805 zakázek při plánované průměrné spotřebě materiálu 3 169,19 Kč, celkové náklady by se rovnaly 8 889 577,95 Kč. Ovšem ve skutečnosti byly celkové náklady nižší o 1 490 837,84 Kč. Z tohoto výpočtu je zřejmé, že se jedná o úsporu nákladů. Plánovaná průměrná spotřeba materiálu se však liší od skutečné průměrné spotřeby materiálu. Při porovnání se skutečností bylo zjištěno, že skutečné průměrné náklady se snížily o 531,49 Kč. Pokles průměrných nákladů na jednu zakázku je důsledkem úspornostní formy hospodárnosti. Zároveň je zajímavé, že se nejspíše jedná i o účinnostní formu hospodárnosti, i když ne v pravém slova smyslu. Definice účinnostní formy říká, že se stejnými celkovými náklady je provedeno větší množství výkonů. V tomto případě je splněna druhá část definice – firma uskutečnila větší množství zakázek než původně plánovala, ale dokonce se jí podařilo snížit celkové náklady. Tedy bylo provedeno více zakázek s nižšími náklady, což dokonce vypovídá o „dokonalejší účinnostní“ formě hospodárnosti.

### 3.2.3 Výpočet ukazatele efektivnosti

Stejně jako u střediska autosalon, tak i u střediska servis je nutné vypočítat ukazatele efektivnosti. Opět byl vybrán ukazatel rentability tržeb, protože k dispozici byl opět pouze účet zisku a ztráty. Ve středisku servis byla počítána rentabilita tržeb ke konci každého čtvrtletí, obdobně jako u střediska autosalon.

Rentabilita tržeb jak v prvním, tak i druhém čtvrtletí byla záporná, jelikož středisko servis nedosahovalo zisku, ale nacházelo se ve ztrátě. Z vypočítaných hodnot je vidět, že se

ztráta neprohlubovala, jelikož se návratnost tržeb výrazným skokem ve druhém čtvrtletí zvýšila o více jak 10 %. Teprve ve třetím čtvrtletí středisko servis dosáhlo malého zisku a rentabilita tržeb se pohybovala kolem kladné hodnoty 0,3 %. Až ve čtvrtém čtvrtletí ukazatel vzrostl výrazněji a dosáhl hodnoty přes 6 %. Středisku servis každá koruna tržeb přinesla 0,06 Kč zisku. Výpočty rentability tržeb od začátku roku 2010 ke konci každého čtvrtletí jsou uvedeny ve vzorcích (10), (11), (12) a (13).

#### **Rentabilita tržeb od 1.1. ke konci jednotlivých čtvrtletí roku 2010**

- k 31.3.2010

$$\text{rentabilita tržeb} = \frac{-567\,289,94}{3\,394\,720,29} = -0,16711 \Rightarrow -16,711 \% \quad (10)$$

- k 30.6.2010

$$\text{rentabilita tržeb} = \frac{-477\,417,38}{7\,441\,048,73} = -0,06416 \Rightarrow -6,416 \% \quad (11)$$

- k 30.9.2010

$$\text{rentabilita tržeb} = \frac{25\,310,57}{11\,103\,810,18} = 0,00228 \Rightarrow 0,228 \% \quad (12)$$

- k 31.12.2010

$$\text{rentabilita tržeb} = \frac{999\,153,17}{15\,584\,493,68} = 0,06411 \Rightarrow 6,411 \% \quad (13)$$

Rentabilita tržeb za celý rok 2009 byla záporná (blížila se k hodnotě -6 %), jelikož středisko servis dosáhlo ke konci roku ztráty ve výši 1 000 000 Kč. Při porovnání s rokem 2009 se rentabilita tržeb v roce 2010 zvýšila téměř o 12 %.

#### **3.2.4 Zhodnocení roku 2010**

Pokud se porovná rok 2010 s předcházejícím rokem, je rok 2010 jednoznačně úspěšnější. V roce 2009 dosáhlo středisko servis ztráty rovnající se 987 589,58 Kč. Společnost Autocentrum Boura vzala tuto ztrátu v úvahu při plánování zisku střediska

servis na rok 2010. Celkový plánovaný zisk pro rok 2010 byl společností stanoven na 500 000 Kč, a pro jednotlivá čtvrtletí takto:

- I. čtvrtletí 100 000 Kč,
- II. čtvrtletí 150 000 Kč,
- III. čtvrtletí 150 000 Kč,
- IV. čtvrtletí 100 000 Kč.

Hospodaření střediska servis v roce 2009 a 2010 a jeho změny jsou zobrazeny v následující tabulce (viz Tabulka 12). Opět hodnoty označené v tabulce červenou barvou označují zvýšení nákladů, a nebo snížení výnosů, zelené hodnoty značí snížení nákladů a zvýšení příjmů.

**Tabulka 12: Rozpočet nákladů a výnosů střediska servis v letech 2009 a 2010**

2009		2010		
nákladový druh	KZ [Kč]	nákladový druh	KZ [Kč]	změna [Kč]
spotřeba materiálu	10 090 903,34	spotřeba materiálu	7 398 740,11	- 2 692 163,23
spotřeba energie	-	spotřeba energie	254 467,74	254 467,74
prodané zboží	887 875,13	prodané zboží	520 326,20	- 367 548,93
opravy a udržování	223 926,83	opravy a udržování	70 117,97	- 153 808,86
ostatní služby	2 842 370,56	ostatní služby	2 192 576,06	- 649 794,50
mzdové náklady	3 244 699,00	mzdové náklady	2 787 733,00	- 456 966,00
zákonné sociální pojištění	1 112 661,00	zákonné sociální pojištění	961 220,00	- 151 441,00
zákonné sociální náklady	-	zákonné sociální náklady	53 460,00	53 460,00
smluvní pokuty a penále	229 866,67	smluvní pokuty a penále	-	- 229 866,67
ostatní provozní náklady	25 669,71	ostatní provozní náklady	111 316,37	85 646,66
úroky	96 074,45	úroky	482 462,97	386 388,52
ostatní finanční náklady	5 990,00	ostatní finanční náklady	12 520,00	6 530,00
<b>NÁKLADY CELKEM</b>	<b>18 760 036,69</b>	<b>NÁKLADY CELKEM</b>	<b>14 844 940,42</b>	<b>- 3 915 096,27</b>
výnosový druh	KZ [Kč]	výnosový druh	KZ [Kč]	změna [Kč]
tržby z prodeje služeb	16 428 087,56	tržby z prodeje služeb	14 789 539,28	- 1 638 548,28
tržby za zboží	893 810,95	tržby za zboží	774 020,23	- 119 790,72
tržby z prodeje mat. šrot	10 689,07	tržby z prodeje mat. šrot	20 934,17	10 245,10
ostatní provozní výnosy	439 721,25	ostatní provozní výnosy	219 756,00	- 219 965,25
úroky	138,28	úroky	10,91	- 127,37
ostatní finanční výnosy	-	ostatní finanční výnosy	39 833,00	39 833,00
<b>VÝNOSY CELKEM</b>	<b>17 772 447,11</b>	<b>VÝNOSY CELKEM</b>	<b>15 844 093,59</b>	<b>- 1 928 353,52</b>
<b>HV - ztráta</b>		<b>- 987 589,58</b>	<b>HV - zisk</b>	
			<b>999 153,17</b>	<b>1 986 742,75</b>

Zdroj: vlastní

Výsledek hospodaření roku 2010 výrazně převýšil plánovaný zisk. Středisko servis dosáhlo zisku 999 153,17 Kč, což je oproti předchozímu roku velký úspěch a tím se středisko dostalo opět do kladných čísel.

I jednotlivá čtvrtletí se od sebe výrazně liší. V prvním čtvrtletí se středisko nacházelo ve ztrátě, která dosahovala přes 500 000 Kč. Ve druhém čtvrtletí se zvýšily jak náklady tak i výnosy, největší růst zaznamenala nákladová položka spotřeba materiálu (ve FÚ účet č. 501) a poté položka celkové mzdové náklady (ve FÚ účty 521 + 524 + 527). I přes zvýšení nákladů se ztráta střediska snížila, i když jen o necelých 100 000 Kč. Konečné zůstatky veškerých nákladových položek prvního a druhého čtvrtletí jsou v Tabulce 13.

**Tabulka 13: Rozpočet nákladů střediska servis v I. a II. čtvrtletí roku 2010**

I. Čtvrtletí 2010		II. Čtvrtletí 2010		
nákladový druh	KZ [Kč] od 1.1. do 31.3.	nákladový druh	KZ [Kč] od 1.1. do 30.6.	změna [Kč] od 1.4. do 30.6.
spotřeba materiálu	1 904 544,00	spotřeba materiálu	3 935 950,59	2 031 406,59
spotřeba energie	76 063,17	spotřeba energie	143 555,83	67 492,66
prodané zboží	116 279,12	prodané zboží	237 563,69	121 284,57
opravy a udržování	26 643,70	opravy a udržování	48 057,86	21 414,16
ostatní služby	624 445,01	ostatní služby	1 275 523,29	651 078,28
mzdové náklady	766 432,00	mzdové náklady	1 553 339,00	786 907,00
zákonné sociální pojištění	265 037,00	zákonné sociální pojištění	537 789,00	272 752,00
zákonné sociální náklady	13 986,00	zákonné sociální náklady	27 972,00	13 986,00
ostatní provozní náklady	37 360,79	ostatní provozní náklady	63 359,17	25 998,38
úroky	128 433,28	úroky	254 852,74	126 419,46
ostatní finanční náklady	2 800,00	ostatní finanční náklady	6 013,00	3 213,00
<b>NÁKLADY CELKEM</b>	<b>3 962 024,07</b>	<b>NÁKLADY CELKEM</b>	<b>8 083 976,17</b>	<b>4 121 952,10</b>
výnosový druh	KZ [Kč]	výnosový druh	KZ [Kč]	změna [Kč]
tržby z prodeje služeb	3 223 357,12	tržby z prodeje služeb	7 065 150,79	3 841 793,67
tržby za zboží	160 784,00	tržby za zboží	361 478,77	200 694,77
tržby z prodeje mat. šrot	10 579,17	tržby z prodeje mat. šrot	14 419,17	3 840,00
ostatní provozní výnosy	-	ostatní provozní výnosy	165 502,00	165 502,00
úroky	4,84	úroky	8,06	3,22
ostatní finanční výnosy	-	ostatní finanční výnosy	-	-
<b>VÝNOSY CELKEM</b>	<b>3 394 725,13</b>	<b>VÝNOSY CELKEM</b>	<b>7 606 558,79</b>	<b>4 211 833,66</b>
<b>ZTRÁTA</b>	<b>- 567 298,94</b>	<b>ZTRÁTA</b>	<b>- 477 417,38</b>	<b>89 881,56</b>

Zdroj: vlastní

Teprve ve třetím čtvrtletí středisko servis dosáhlo zisku. Velikost zisku nebyla závratná, jen 25 000 Kč, ale jelikož se v předchozích dvou čtvrtletích nacházelo ve ztrátě, byla jeho výše uspokojivá. Náklady v tomto čtvrtletí opět vzrostly. Nejvýznamnější růst nákladů byl zaznamenán i v tomto čtvrtletí v položce spotřeba materiálu a v celkových mzdových nákladech. Celkový výsledek hospodaření a změny v nákladech oproti předchozímu čtvrtletí jsou zobrazeny v následující tabulce (viz Tabulka 14 na straně 63).

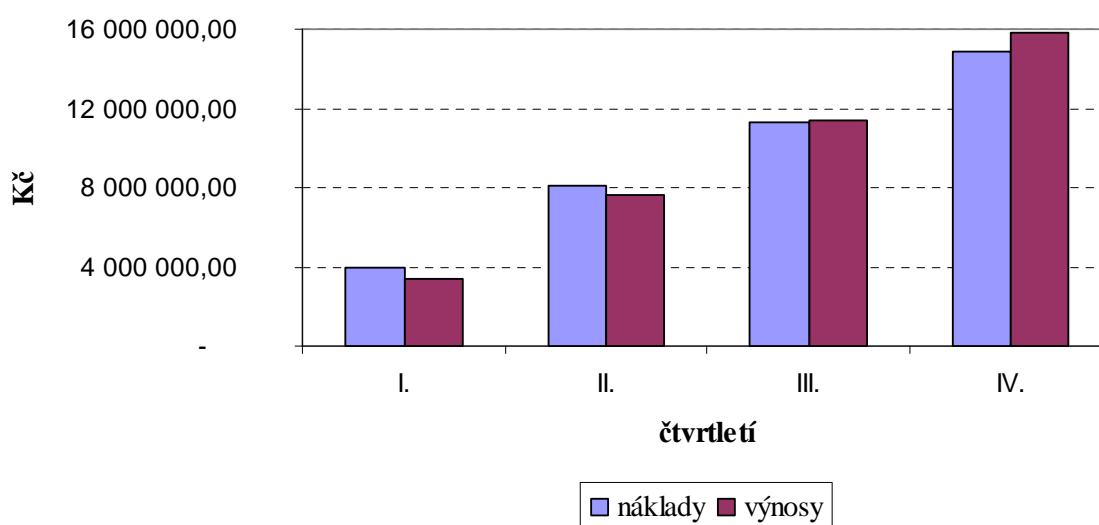
I ve čtvrtém čtvrtletí se náklady i výnosy zvýšily. K nejvýznamnějšímu zvýšení došlo ve stejných položkách jako v předcházejících třech čtvrtletích. Jen nákladová položka ostatní provozní náklady (ve FÚ účet 548) se snížila o 4 000 Kč. Ve čtvrtém čtvrtletí se zisk střediska zvýšil o necelý 1 000 000 Kč. Především díky velkému nárůstu tržeb z prodeje služeb (ve FÚ účet 602) a daleko menšímu růstu spotřeby materiálu. Ke konci roku 2010 středisko vykázalo zisk, jehož výše je zachycena v Tabulce 14, ve které jsou zároveň zachyceny i změny oproti předchozímu čtvrtletí a přesné hodnoty jednotlivých nákladových položek čtvrtého čtvrtletí.

**Tabulka 14: Rozpočet nákladů střediska servis ve III. a IV. čtvrtletí roku 2010**

III. Čtvrtletí 2010			2010 - rozpočet konečný - IV. Čtvrtletí		
nákladový druh	KZ [Kč] od 1.1. do 30.9.	změna [Kč] od 1.7. do 30.9.	nákladový druh	KZ [Kč] od 1.1. do 31.12.	změna [Kč] od 1.10. do 31.12.
spotřeba materiálu	5 530 792,69	1 594 842,10	spotřeba materiálu	7 398 740,11	1 867 947,42
spotřeba energie	205 813,74	62 257,91	spotřeba energie	254 467,74	48 654,00
prodané zboží	367 757,51	130 193,82	prodané zboží	520 326,20	152 568,69
opravy a udržování	55 716,30	7 658,44	opravy a udržování	70 117,97	14 401,67
ostatní služby	1 697 542,35	422 019,06	ostatní služby	2 192 576,06	495 033,71
mzdové náklady	2 180 682,00	627 343,00	mzdové náklady	2 787 733,00	607 051,00
zákonné sociální pojištění	756 818,00	219 029,00	zákonné sociální pojištění	961 220,00	204 402,00
zákonné sociální náklady	37 962,00	9 990,00	zákonné sociální náklady	53 460,00	15 498,00
ostatní provozní náklady	115 662,26	52 303,09	ostatní provozní náklady	111 316,37	4 345,89
úroky	372 910,75	118 058,01	úroky	482 462,97	109 552,22
ostatní finanční náklady	8 941,00	2 928,00	ostatní finanční náklady	12 520,00	3 579,00
<b>NÁKLADY CELKEM</b>	<b>11 330 598,60</b>	<b>3 246 622,43</b>	<b>NÁKLADY CELKEM</b>	<b>14 844 940,42</b>	<b>3 514 341,82</b>
výnosový druh	KZ [Kč]	změna [Kč]	výnosový druh	KZ [Kč]	změna [Kč]
tržby z prodeje služeb	10 525 960,69	3 460 809,90	tržby z prodeje služeb	14 789 539,28	4 263 578,59
tržby za zboží	563 430,32	201 951,55	tržby za zboží	774 020,23	210 589,91
tržby z prodeje mat. šrot	14 419,17	-	tržby z prodeje mat. šrot	20 934,17	6 515,00
ostatní provozní výnosy	212 256,00	46 754,00	ostatní provozní výnosy	219 756,00	7 500,00
úroky	9,99	1,93	úroky	10,91	0,92
ostatní finanční výnosy	39 833,00	39 833,00	ostatní finanční výnosy	39 833,00	-
<b>VÝNOSY CELKEM</b>	<b>11 355 909,17</b>	<b>3 749 350,38</b>	<b>VÝNOSY CELKEM</b>	<b>15 844 093,59</b>	<b>4 488 184,42</b>
<b>ZISK</b>	<b>25 310,57</b>	<b>502 727,95</b>	<b>ZISK</b>	<b>999 153,17</b>	<b>973 842,60</b>
			<b>ZISK plánovaný</b>	<b>500 000,00</b>	

Zdroj: vlastní

Jasnější přehled o hospodářské situaci střediska servis vycházející z údajů v Tabulkách 13 a 14 je zachycen v grafu (viz Obrázek 17 na straně 64), ve kterém jsou zobrazeny konečné zůstatky nákladů a výnosů ke konci každého čtvrtletí analyzovaného roku 2010. Z grafu je patrné, že teprve od třetího čtvrtletí výnosy přesahovaly náklady a středisko servis začalo dosahovat zisku. Ve třetím čtvrtletí není v grafu zřetelně vidět, že výnosy jsou větší než náklady, protože jejich rozdíl je v řádech 100 000 a v měřítku je tento rozdíl nepatrný.



**Obrázek 17:** Vývoj celkových nákladů a výnosů střediska servis od 1.1. ke konci jednotlivých čtvrtletí roku 2010

Zdroj: vlastní

### **3.3 Celkové zhodnocení hospodaření společnosti Autocentrum Boura spol. s r.o. v roce 2010**

Na závěr praktické části diplomové práce je vhodné zhodnotit společnost Autocentrum Boura spol. s r.o. jako celek a provést srovnání středisek autosalon a servis.

#### **3.3.1 Porovnání sledovaných středisek**

Pokud bude brán v úvahu pouze ukazatel efektivnosti – rentabilita tržeb – lze říci, že střediska se vyvíjela obdobným směrem (viz Tabulka 15 na straně 65). V prvních dvou čtvrtletích obě střediska dosahovala záporné hodnoty rentability tržeb, jelikož se nacházela ve ztrátě. I když se ve středisku autosalon hodnota rentability tržeb pohybovala nepatrně nad -1 %. Zato rentabilita tržeb střediska servis se nacházela výrazně v záporných číslech – v prvním čtvrtletí dosáhla téměř -17 %. Teprve ve třetím čtvrtletí střediska autosalon i servis dosáhla zisku, větší rentabilita tržeb vznikla ve středisku autosalon, rozdíl mezi rentabilitami obou středisek ve třetím čtvrtletí činil 1,8 %. Ve čtvrtém čtvrtletí se situace zásadně změnila, rentabilita tržeb ve středisku servis byla vyšší o 3,14 % než rentabilita vypočítaná pro středisko autosalon. Při porovnání s rokem 2009, kdy rentabilita tržeb

u střediska servis byla záporná a u střediska autosalon dosahovala 5,41 %, se rok 2010 ve středisku servis stal úspěšným rokem, jelikož rentabilita tržeb vzrostla z -5,697 % na 6,411 %. Tedy celkové zvýšení se rovnalo téměř 12 %. Zato ve středisku autosalon klesla rentabilita tržeb roce 2010 oproti roku 2009 o 2,14 % na výslednou hodnotu 3,273 %.

**Tabulka 15: Porovnání rentability tržeb mezi středisky pro rok 2009 a 2010**

Rentabilita tržeb	Středisko autosalon	Středisko servis
k 31.3.2010	-1,802 %	-16,711 %
k 30.6.2010	-1,453 %	-6,416 %
k 30.9.2010	2,030 %	0,228 %
k 31.12.2010	3,273 %	6,411 %
k 31.12.2009	5,411 %	-5,697 %

Zdroj: vlastní

Celkový přehled výsledku hospodaření obou středisek v letech 2009 a 2010 je zobrazen v Tabulce 16. Ve středisku servis byla vykázána v roce 2009 ztráta 987 589,58 Kč, avšak v roce 2010 středisko dosáhlo zisku ve výši 999 153,17 Kč, i když v plánu byl stanoven zisk pouze ve výši 500 000 Kč. Středisko autosalon na rozdíl od střediska servis v obou letech vykazovalo zisk. V roce 2009 středisko autosalon dosáhlo zisku ve výši 3 625 037,26 Kč. V roce 2010 se zisk znatelně snížil téměř o poloviční částku na 1 596 863,87 Kč. Společnost plánovala, že toto středisko dosáhne zisku 2 000 000 Kč, avšak středisko plán nesplnilo. I přes nesplnění plánovaného zisku byla společnost s touto dosaženou hodnotou spokojená.

**Tabulka 16: Souhrn výsledků hospodaření středisek za rok 2009 a 2010**

Výsledek hospodaření	Středisko autosalon		Středisko servis	
	2009	2010	2009	2010
plánovaný	-----	2 000 000 Kč	-----	500 000 Kč
skutečný	3 625 037,26 Kč	1 596 863,87 Kč	- 987 589,58 Kč	999 153,17 Kč

Zdroj: vlastní

### 3.3.2 Zhodnocení společnosti jako celek

Pro zhodnocení společnosti jako celku byly vybrány ukazatele efektivnosti, přesněji rentabilita tržeb, rentabilita nebo-li výnosnost aktiv (dále jen ROA) a rentabilita vlastního kapitálu (dále ROE). Tyto ukazatele byly vypočítány pro rok 2009 i pro rok 2010 vždy ke konci daného roku tedy k 31. prosinci.

#### Vypočítané ukazatele efektivnosti pro rok 2009

Pro výpočet rentability tržeb byl dosazen do čitatele zisk před zdaněním a úroky (dále jen EBIT) a do jmenovatele celkové tržby. Rentabilita tržeb za rok 2009 ve vzorci (14) vyšla 2,003 %, to znamená, že každá koruna tržeb přinesla 0,02 Kč zisku. Zároveň rentabilita tržeb říká, že celková marže společnosti je 2 %. Rentabilita tržeb je velmi malá, bývají doporučovány vyšší hodnoty. Ovšem záleží i na dalších ukazatelích. Může být rentabilita tržeb nízká a přesto se podniku daří dobře, avšak je zde podmínka rychlého obratu zásob a vysokého absolutního objemu tržeb. Společnost tuto podmínku splňuje, má poměrně rychlou dobu obratu zásob (83 dní) a milionové tržby.

$$\text{rentabilita tržeb} = \frac{2\,310\,000}{115\,311\,000} = 0,02003 \Rightarrow 2,003 \% \quad (14)$$

Pro výpočet výnosnosti aktiv byl dosazen do čitatele opět EBIT a do jmenovatele celková aktiva. ROA v roce 2009 dosáhla přes 3 %. Doporučené hodnoty se mají pohybovat kolem 9 %. Vypočítaná hodnota je velmi nízká, což znamená, že návratnost aktiv této společnosti je velmi malá. Příčinou malé rentability aktiv byl zhoršující se výsledek hospodaření, který klesl oproti roku 2008 téměř o 700 000 Kč.

$$ROA = \frac{2\,310\,000}{71\,768\,000} = 0,03218 \Rightarrow 3,218 \% \quad (15)$$

Rentabilita vlastního kapitálu uvádí, kolik korun zisku je vytvořeno pomocí vlastního kapitálu, což je důležité především pro majitele společnosti. Pro výpočet rentability vlastního kapitálu byl do čitatele použit též EBIT a do jmenovatele vlastní kapitál. ROE za rok 2009 byla vypočítána 8,696 % (viz vzorec (16)). Doporučené hodnoty se udávají



kolem 15 %, vypočítaná rentabilita se nachází lehce nad polovinou doporučené hodnoty. ROE mívá menší vypovídací schopnost než ROA – např. nezohledňuje inflaci, náklady na vlastní kapitál. Proto je důležité rentabilitu vlastního kapitálu posuzovat zároveň s dalšími ukazateli.

$$ROE = \frac{2\,310\,000}{26\,562\,000} = 0,08696 \Rightarrow 8,696 \% \quad (16)$$

### **Vypočítané ukazatele efektivnosti pro rok 2010**

Výpočet ukazatelů byl stejný jako pro předcházející rok 2009, do čitatele byl dosazen také EBIT a do jmenovatele buď celkové tržby, celková aktiva nebo celkový vlastní kapitál.

Výpočet rentability tržeb je uveden ve vzorci (17), rentability aktiv ve vzorci (18) a výpočet rentability vlastního kapitálu ve vzorci (19).

Rentabilita tržeb dosáhla 2,628 %. Každá koruna tržeb přinesla společnosti téměř 0,03 Kč zisku. I v tomto roce je rentabilita tržeb velmi nízká, ale společnost opět splňuje podmínku rychlého obrátu a vysoké hodnoty absolutních tržeb. Proto není hodnota rentability nijak alarmující.

$$rentabilita\ tržeb = \frac{2\,720\,000}{103\,482\,000} = 0,02628 \Rightarrow 2,628 \% \quad (17)$$

Rentabilita aktiv v roce 2010 dosáhla ke 4 %. Návratnost aktiv je malá, nedosahuje ani poloviny doporučené hodnoty.

$$ROA = \frac{2\,720\,000}{68\,506\,000} = 0,03971 \Rightarrow 3,971 \% \quad (18)$$

Návratnost vlastního kapitálu byla vypočítána na 10 %. Tato hodnota se v roce 2010 přibližuje hodnotě doporučené pro tento ukazatel. Stejně jako v roce 2009, tak i v roce 2010 je hodnota ROE větší než hodnota ROA.

$$ROE = \frac{2\,720\,000}{27\,166\,000} = 0,10012 \Rightarrow 10,012 \% \quad (19)$$

Z předcházejících výpočtů je zřejmé, že rentabilita tržeb, rentabilita aktiv i rentabilita vlastního kapitálu se v roce 2010 zvýšila. Zvýšení hodnot všech vypočítaných ukazatelů je velmi pozitivní. Podniku se zlepšila návratnost. Tomu odpovídá i vyšší výsledek hospodaření, který se oproti roku 2009 zvýšil o 400 000 Kč. Hodnota rentability tržeb je vyšší oproti roku 2009 jen o 0,5 %, o stejnou hodnotu se navýšila i hodnota rentability aktiv. Nejvyšší růst zaznamenala rentabilita vlastního kapitálu, její hodnota narostla téměř o 2 %, což velmi potěšilo majitele společnosti, protože každá koruna vlastního kapitálu přinesla 0,10 Kč zisku. Porovnání vypočítaných hodnot rentabilit je zobrazeno v Tabulce 17, ve které je uveden i výsledek hospodaření společnosti v obou sledovaných letech.

**Tabulka 17: Porovnání výsledku hospodaření a rentabilit roku 2009 s rokem 2010**

	Výsledek hospodaření	ROS	ROA	ROE
2009	201 000 Kč	2,003 %	3,218 %	8,696 %
2010	604 000 Kč	2,628 %	3,971 %	10,012 %

Zdroj: vlastní

### 3.3.3 Doporučený návrh na změnu pro další roky

Středisko autosalon i středisko servis v roce 2010 vykázalo zisk. Ačkoliv středisko autosalon nedosáhlo plánu, přesto se náklady zvyšovaly přiměřeně a hospodaření střediska bylo vyrovnané. Pro toto středisko nejsou nutné výrazné změny v řízení nákladů. Pouze byl doporučen výpočet rentability tržeb, aby bylo zřejmé, jak se tržby podílejí na zisku střediska.

Středisko servis si vedlo lépe než předpokládal plán, přesto by bylo vhodné provést určité změny. Společnost neřídí náklady pomocí kalkulací, proto by bylo dobré každý rok na začátku sestavit plánovou kalkulaci a na konci roku výslednou, aby bylo možné porovnat hospodaření střediska za rok a lépe řídit náklady. Dále je doporučeno každý rok vypočítat, zda středisko dosahuje hospodárnosti. Stejně jako u střediska autosalon, tak i u střediska servis byl doporučen výpočet rentability tržeb, nejlépe ke konci každého

čtvrtletí a zaznamenané hodnoty dosazovat do časové řady. To umožní lépe sledovat vývoj střediska a jeho směr do budoucna.

Hospodaření společnosti jako celek se v roce 2010 výrazně zlepšilo. Zvýšil se výsledek hospodaření. Pro efektivnější hospodaření společnosti bych doporučila každý rok vypočítat rentabilitu tržeb za celý podnik, rentabilitu aktiv a rentabilitu vlastního kapitálu a vést si vypočtené údaje v časové řadě. Společnost získá lepší přehled o své finanční situaci a bude moci efektivněji řídit náklady za celou společnost.

## **Závěr**

Tato diplomová práce je zaměřena na problematiku řízení nákladů a její aplikaci v praxi. Cílem práce bylo zhodnocení stávajícího řízení nákladů ve vybrané firmě a v jejích konkrétních nákladových střediscích. Pro analýzu řízení nákladů byla vybrána dvě hlavní nákladová střediska (servis a autosalon), která se největší částí podílela na tvorbě zisku. V každém středisku byly vypočítány vybrané ukazatele efektivnosti a zároveň byly porovnány s předcházejícím rokem. Současně s tím byly vypočítány i ukazatele efektivnosti za celý podnik a opět porovnány s předcházejícím rokem. Srovnání hodnot vybraných ukazatelů vedlo k závěru, že se ekonomická situace podniku zlepšila, jelikož hodnoty ukazatelů efektivnosti se vždy nejméně o 0,5 % zvýšily. Dokonce ukazatel rentability vlastního kapitálu vzrostl téměř o 2 %.

Ve středisku servis byla též provedena analýza řízení nákladů sestavením počáteční, plánové a výsledné kalkulace. Díky ní bylo zjištěno, že středisko servis v roce 2010 dokázalo snížit celkové přímé náklady na jednu zakázku téměř o 500 Kč. Při srovnání plánovaných nákladů se skutečnými byla zjištěna úspornostní forma hospodárnosti. Ukazatel rentability tržeb byl vybrán jako ukazatel, který pomohl zhodnotit sledovaný rok střediska servis a zároveň sloužil ke srovnání s přecházejícím rokem. Rentabilita tržeb se v průběhu roku zvyšovala až dosáhla konečné hodnoty 6,41 %, což je v porovnání s předcházejícím rokem výrazný úspěch, protože se v roce 2009 nacházela v záporných hodnotách -5,7 %.

Ve středisku autosalon nebyla možnost sestavit kalkulace, jelikož hlavní náplní činnosti tohoto střediska je prodej automobilů konečným zákazníkům. Proto byla pozornost zaměřena hlavně na sestavení plánu prodeje a důkladný rozbor skutečně prodaných automobilů v roce 2010. Také i v tomto středisku byl vypočítán ukazatel rentability tržeb, který pomohl provést analýzu řízení nákladů ve středisku autosalon. Vypočítaná hodnota rentability tržeb byla ke konci roku 2010 3,27 %. I v předcházejícím roce se rentabilita tržeb nacházela v kladných číslech, avšak její hodnota byla vyšší o 2,21 %. Z tohoto hlediska se dá říci, že středisko autosalon nemělo tolik úspěšný rok jako byl předchozí. Ale celkově středisko autosalon splnilo plán prodeje, dosáhlo zisku a rentabilita tržeb byla kladná, takže společnost je s tímto stavem spokojená.

Řízení nákladů bylo sledováno i v celé společnosti pomocí ukazatelů rentability aktiv, rentability tržeb a rentability vlastního kapitálu. Při porovnání vypočítaných hodnot

ukazatelů je zřejmé, že se podnik vyrovnal s krizí v automobilovém průmyslu, protože hodnoty všech sledovaných ukazatelů se zvýšily.

Společnost do současné doby neprováděla výpočet ukazatelů efektivnosti ani nesestavovala kalkulace. Kalkulace je vhodné a žádoucí sestavovat, protože pak lze jednoduše sledovat náklady jednotlivých výkonů. Dále je možné vyjádřit vztahy mezi kooperujícími nákladovými středisky a je vytvořen podklad pro tvorbu vnitropodnikových cen a pro řízení hospodárnosti nákladů. Kalkulace je důležitá pro sestavení plánů nákladů a pro tvorbu rozpočtů. Proto bylo vedení společnosti doporučeno, aby začala sestavovat kalkulace ve všech nákladových střediscích, u kterých je to z hlediska jejich povahy možné. Dále je podán návrh na pravidelný výpočet ukazatelů efektivnosti v delším časovém úseku, aby bylo možné sestavit časovou řadu a bylo názorně vidět, jak se jednotlivá střediska i společnost jako celek vyvíjí.

## Seznam literatury

BOURA, B. 2009 a. *Profil firmy* [online]. Činěves, 2009 [cit. 2011-02-26]. Dostupný z WWW: <[http://www.boura.cz/default-q-profi\\_firmy-nav-txt-id-2.htm](http://www.boura.cz/default-q-profi_firmy-nav-txt-id-2.htm)>.

BOURA, B. 2009 b. *Poskytované služby servisu* [online]. Činěves, 2009 [cit. 2011-02-27]. Dostupný z WWW: <[http://www.boura.cz/default-q-poskytovane\\_sluzby\\_autocentrum\\_boura-nav-txt-id-28.htm](http://www.boura.cz/default-q-poskytovane_sluzby_autocentrum_boura-nav-txt-id-28.htm)>.

FIBÍROVÁ, J.; ŠOLJAKOVÁ, L.; WAGNER, J. 2007. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2007. 432 s. ISBN 978-80-7357-299-0.

HOŘEJŠÍ, B. et al. 2008. *Mikroekonomie*. 4. rozšířené vyd. Praha: Management Press, 2008. [Kap.] 6., Náklady firmy, s. 204-236. ISBN 978-80-7261-150-8.

GOLTSCHOVÁ, J. 2010. *Úvod do manažerského účetnictví* [online]. Ústí nad Labem: Univerzita Jana Evangelisty Purkyně v Ústí nad Labem, 2010 [cit. 2010-11-05]. Dostupný z WWW: <[http://fse1.ujep.cz/materialy/KFU\\_goltschova\\_cv01.pdf](http://fse1.ujep.cz/materialy/KFU_goltschova_cv01.pdf)>.

HRADECKÝ, M.; LANČA, J.; ŠIŠKA, L. 2008. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2008. 264 s. ISBN 978-80-247-2471-3.

KOVANICOVÁ, D. 2008. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 18. vyd. Praha: Polygon, 2008. 440 s. ISBN 978-80-7273-152-7.

KRÁL, B. et al. 2006. *Manažerské účetnictví*. 2. rozšířené vyd. Management Press, 2006. 624 s. ISBN 80-7261-141-0.

*Náklady v podniku*, 2010 [online]. Praha: České vysoké učení technické, [cit. 2010-12-15]. Dostupný z WWW: <[http://eko.fsv.cvut.cz/cz/predmety/126mma1/mma1\\_6-naklady.pdf](http://eko.fsv.cvut.cz/cz/predmety/126mma1/mma1_6-naklady.pdf)>.

SCHROLL, R.; BÁČA, J.; JANOUT, J. 1990. *Kontrola nákladů a kalkulace v průmyslu*. 1. vyd. Praha: SNTL – Nakladatelství technické literatury, 1990. 448 s. ISBN 80-03-00382-2.

SYNEK, M. et al. 2007. *Manažerská ekonomika*. 4. rozšířené vyd. Praha: Grada Publishing, 2007. 464 s. ISBN 978-80-247-1992-4.

*Úplný výpis z obchodního rejstříku*, 2011 [online]. Praha: Obchodní rejstřík a Sbírka listin, [cit. 2011-03-11]. Dostupný z WWW: <[http://www.justice.cz/xqw/xervlet/insl/index?sysinf.@typ=or&sysinf.@strana=searchResults&hledani.@typ=subjekt&hledani.format.typhledani=x\\*&hledani.podminka.subjekt=Autocentrum+Boura](http://www.justice.cz/xqw/xervlet/insl/index?sysinf.@typ=or&sysinf.@strana=searchResults&hledani.@typ=subjekt&hledani.format.typhledani=x*&hledani.podminka.subjekt=Autocentrum+Boura)>.

*Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví*, 1991 [online]. In Sbírka zákonů České republiky, 2009 [cit. 2010-11-20]. Dostupný z WWW: <<http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto/>>. ISSN 1211-1244.

## **Seznam příloh**

<b>Příloha A</b>	<b>Počet prodaných vozů v jednotlivých měsících roku 2010 .....</b>	<b>74</b>
------------------	---	-----------

## Příloha A Počet prodaných vozů v jednotlivých měsících roku 2010

*Tabulka A1: Počet prodaných automobilů v jednotlivých měsících roku 2010*

měsíc	leden	únor	březen	duben	květen	červen	červenec	srpen	září	říjen	listopad	prosinec	celkem
Octavia Tour	2	2	1	2	1				2	1			11
Octavia combi Tour	1	2	4	2	2				1	1	1		14
Octavia II.		1			1		2	1	2		1		8
Octavia combi II.		1		2	2	3	1	1	1		1	1	13
Superb				1		1			1				3
Superb combi						1	1			1	1		4
Fabia	2	2	3	5	3	1	3	5	1		2	3	30
Fabia combi	1			5	10	6			3	2	4	1	32
Roomster	1	1			1		1			1			5
Yeti			2	3		1		1	2				9
<b>celkem</b>	<b>7</b>	<b>9</b>	<b>10</b>	<b>20</b>	<b>20</b>	<b>13</b>	<b>8</b>	<b>8</b>	<b>13</b>	<b>6</b>	<b>10</b>	<b>5</b>	<b>129</b>

Zdroj: vlastní

*Tabulka A2: Počet prodaných automobilů v jednotlivých měsících roku 2009*

měsíc	leden	únor	březen	duben	květen	červen	červenec	srpen	září	říjen	listopad	prosinec	celkem
Octavia Tour				2				2	3	5	4	5	21
Octavia combi Tour									2	3	1	7	13
Octavia II.	2		1		2	1	2	3	3	1		2	17
Octavia combi II.		1	4	3	2	1			1	2		2	16
Superb	2	2			1			1	1				7
Superb combi													0
Fabia		4		5	1	3	2	4	1			2	22
Fabia combi	1	3	3	3	4	2	4			1	2	1	24
Roomster	3		1				3	1	2	2		1	13
Yeti							2				1	1	4
<b>celkem</b>	<b>8</b>	<b>10</b>	<b>9</b>	<b>13</b>	<b>10</b>	<b>7</b>	<b>13</b>	<b>11</b>	<b>13</b>	<b>14</b>	<b>8</b>	<b>21</b>	<b>137</b>

Zdroj: vlastní